Die Beurteilung von Tatbeständen im Steuerrecht

(Zur Bedeutung des § 1 Abs. 3 StAnpG.)

ABHANDLUNG

zur

Erlangung des Grades eines Doktors der Rechte
der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät

der

Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität
zu Bonn

Vorgelegt von

GOTTFRIED EPS

Gerichtsreferendar

aus Oberhausen (Rhld.)

1939

DRUCK W. GIRARDET · ESSEN

Die Beurteilung von Tatbeständen im Steuerrecht

(Zur Bedeutung des § 1 Abs. 3 StAnpG.)

ABHANDLUNG

zur

Erlangung des Grades eines Doktors der Rechte
der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät

der

Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität
zu Bonn

Vorgelegt von

GOTTFRIED EPS

Gerichtsreferendar

aus Oberhausen (Rhld.)

1939

DRUCK W. GIRARDET • ESSEN

Angenommen auf Bericht der Professoren
Dr. Friesenhahn und Geheimrat Dr. Thoma.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Das Schrifttum und die Rechtsprechung sind nur bis zum Oktober 1938 berücksichtigt, da der Verfasser seit dieser Zeit im Wehrdienst steht.

Inhalt.

A. Die Beurteilung des Tatbestandes: Seite

I. Was heißt „beurteilen"? ... 9

1. Das Verhältnis von Begriff und Wirklichkeit ... 9

2. Der Begriff in der Rechtswissenschaft ... 11

II. Der Begriff des Tatbestandes ... 13

B. Deutungen, die der § 1 Abs. 3 StAnpG. bisher erfahren hat:

I. § 1 Abs. 3 StAnpG. eröffnet nicht die Möglichkeit, einen in Wirklichkeit nicht vorliegenden Tatbestand der Gesetzesanwendung zugrunde zu legen ... 14

1. Eine freie Stellung gegenüber dem Gesetzeswortlaut erfordert nicht die Möglichkeit, Tatbestände umzudeuten ... 16

2. Das Gesetz verlangt keine Umdeutung von Tatbeständen ... 17

II. Der § 1 Abs. 3 StAnpG. betrifft nicht die Feststellung des Tatbestandes ... 19

1. Bei der Feststellung des Tatbestandes scheidet jede weltanschauliche Betrachtung aus ... 20

2. Die Ergänzung von Lücken im Tatbestand erfolgt nicht nach subjektiven Gesichtspunkten ... 22

3. Die Würdigung von Beweismitteln kann nicht nach weltanschaulichen Grundsätzen erfolgen ... 23

III. Zwischen der Feststellung des Tatbestandes und seiner Unterordnung unter das Gesetz ist keine Möglichkeit für eine Anwendung des § 1 Abs. 3 StAnpG. gegeben ... 24

1. Darlegung dieser Auffassung in ihrem Verhältnis zur Auslegung 24

2. Überlegungen, die angestellt werden, wenn sich Gesetzeswortlaut und Tatbestand nicht decken ... 26

3. Es bedeutet für das Ergebnis der Rechtsanwendung keinen Unterschied, ob man von den Begriffen des Gesetzes ausgeht oder von der Wirklichkeit des einzelnen Falles ... 28

IV. Beurteilung des Tatbestandes bedeutet nicht Auslegung des Tatbestandes ... 29

1. Die Begründung dieser Deutung und ihre angebliche Bedeutung im Steuerrecht ... 29

2. Beurteilung bedeutet nicht Auslegung ... 32

3. Das Steuerrecht bedarf keiner Vorschrift über die Auslegung von Tatbeständen (Willenserklärungen) ... 33

4. Eine Umdeutung von Willenserklärungen ist überflüssig ... 34

V. Die unmittelbare Anwendbarkeit des § 1 Abs. 3 StAnpG. ... 36

1. Ist ein Gesetz an sich auf einen Tatbestand anwendbar, so kann seine Anwendung nicht von einer Übereinstimmung mit dem § 1 Abs. 3 StAnpG. abhängig gemacht werden ... 37

Seite

2. Eine Übereinstimmung mit dem § 1 Abs. 3 StAnpG. ist auch bei den vor dem 16. X. 1934 erlassenen Gesetzen nicht erforderlich, um ihre Anwendung zu rechtfertigen 38
3. Aus dem § 1 Abs. 3 StAnpG. läßt sich unmittelbar keine Steuerpflicht herleiten 40
4. Durch Auslegung läßt sich das gleiche Ziel erreichen wie durch eine unmittelbare Anwendbarkeit des § 1 Abs. 3 StAnpG. ... 42

VI. Der Standpunkt des Reichsfinanzhofes 43

C. Die Bedeutungslosigkeit des § 1 Abs. 3 StAnpG.:

I. Der Grund für die Schaffung des § 1 Abs. 3 StAnpG. 45
1. Die im Steuerrecht getroffene Unterscheidung zwischen der Beurteilung des Tatbestandes und der Auslegung des Gesetzes 45
2. Die Übernahme bürgerlich-rechtlicher Begriffe in das Steuerrecht 47
3. Die Nichtübereinstimmung von Gesetzeswortlaut und Gesetzeszweck, wenn den vom Steuerrecht übernommenen Worten ihre bürgerlich-rechtliche Bedeutung beigelegt wird 49
4. Das Mittel, die Nichtübereinstimmung von Gesetzeswortlaut und Gesetzeszweck zu beseitigen 51

II. Die Steuerrechtssätze als Maßstab für die Beurteilung des Tatbestandes 54
1. Das Verhältnis der Beurteilung des Tatbestandes zur Auslegung des Gesetzes 54
2. Die Beurteilung des Tatbestandes in den Fällen der Gesetzesumgehung 56

Ergebnis 59

Schrifttum.

Ball, Kurt	Steuerrecht und Privatrecht. 1924.
Becker, Enno	Die Reichsabgabenordnung. 7. Aufl. 1930.
Bühler, Ottmar	Lehrbuch des Steuerrechts. Bd. I, 1927.
Blau und Oeftering	Steuerrecht und BGB. 1934.
Boethke-Arlt	Handbuch des Steuerrechts. 1934.
Emge	Gratisaktien und Steuern. 1923.
Franzen	Gesetz und Richter. 1935.
Heck, Philipp	Gesetzesauslegung und Interessenjurisprudenz. 1914.
Heck, Philipp	Begriffsbildung und Interessenjurisprudenz. 1931.
Heck, Philipp	Interessenjurisprudenz. 1933.
Hedemann, J. W.	Die Flucht in die Generalklauseln. 1933.
Hensel, Albert	Steuerrecht. 3. Aufl. 1933.
Hildebrandt, H.	Rechtsfindung im neuen deutschen Staate. 1935.
Janssen, Horst	Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht (Diss.). Frankfurt 1934.
Liebisch, Arnold	Steuerrecht und Privatrecht. 1934
Nees, Fritz	Steuerumgehung, § 5 Reichsabgabenordnung und das bürgerliche Recht. Mainz 1921.
Priess, F. W.	Der Rechtsstaatsgedanke im Steuerrecht (Diss.). Marburg 1926.
Reinhardt	Die neuen Steuergesetze. 1934.
Rosendorff	Steuerersparung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung. Berlin 1920.
Wacke, Gerhard	Steuerrecht und Rechtsneubau. 1936.
Vetsch, H.	Die Umgehung des Gesetzes. Zürich 1917.

Einzeldarstellungen.

Becker	Zur Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. StuW. 31, I, 810.
Becker	Grenzen der Auslegung. StuW. 31, I, 975.
Becker	Durchführung der obersten Grundsätze der Besteuerungslehre. StuW. 31, I, 272.
Becker	Grundsätzliches zu § 4 und § 6 AO. StuW. 31, I, 431.
Becker	Von der Selbständigkeit des Steuerrechts. StuW. 32, I, 481.
Coenders	Begriff und Wirklichkeit. Festg. für H. Lehmann S. 1.
Erler	Die Beurteilung von Tatbeständen nach nationalsozialistischer Weltanschauung. DStZtg. 36 Nr. 1, S. 13.
Friesecke	Wortlaut und Auslegung von Steuergesetzen. JW. 34 S. 86.
Haussmann	Für und wider die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht. StuW. 31, I, 737.
Hensel	Zur Dogmatik des Begriffs Steuerumgehung. Bonner Festgabe für Zitelmann. 1923. S. 217.
Hensel	Gesetz und Gesetzesanwendung im Steuerrecht. Vierteljahrsschrift für Steuer- und Finanzrecht. 1931, S. 115.

Jahn	Einige Anmerkungen zum Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934, Industrie und Steuer. 1935, I, S. 1.
Koellreutter	Zur Frage der Gesetzesauslegung und Gesetzesanwendung in der Verwaltung. RVerwBl. 35, S. 445.
Krokisius	§ 1 des Steueranpassungsgesetzes und die hierzu ergangene Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes. DStZtg 35 Nr. 31, 304.
Lange	Generalklauseln und neues Recht. JW. 1933, S. 2859.
Lion	Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe. Zugleich ein Beitrag zur Lehre von Gesetzesauslegung und Umgehung. V. f. StuF 1927, S. 132.
Lion	Gesetzlich erlaubte Steuerersparungen. StuW. 1931, S. 737.
Maunz	Die steuerrechtliche Typenlehre. ZdAkfDR. 37 Nr. 27, S. 680.
Merk	Reichsgericht und Steuerrecht; Die Reichsgerichtspraxis. Bd. IV, S. 73.
Ott	Zu den allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften des Steueranpassungsgesetzes. StuW. 1935, I, 704 ff., 861 ff., 1133 ff.
Ott	Zum Auslegungs- und Beurteilungsgrundsatz des § 1 des Steueranpassungsgesetzes. StuW. 1936, I, 1285.
Ott	Steuerrechtliches zur Erneuerung des bürgerlichen Rechts. ZdAkfDR. 38, Nr. 14, S. 499.
Popitz	Die Ideale im Recht und das Steuerrecht. Arch. f. öff. Recht 40, S. 123.
Reinhardt	Leitsätze zu den §§ 1 und 2 StAnpG. DStZtg 35, S. 911.
Reinhardt	§ 1 des Steueranpassungsgesetzes. DStZtg. 36 Nr. 41, S. 1209.
Reinhardt	Beurteilung von Tatbeständen nach nationalsozialistischer Weltanschauung. DStZtg. 36 Nr. 44, S. 1231.
Reinhardt	Beurteilung von Tatbeständen nach nationalsozialistischer Weltanschauung (Vortrag auf dem 3. Jahrestag der Akademie für Deutsches Recht). ZdAkfDR. 36, Nr. 350.
Schlecht	Grundsätzliches zu § 1 des Steueranpassungsgesetzes (StAnpG.) DStZtg. 35, Nr. 15, S. 457.
Schmitt, K. H.	Zur Bedeutung des § 1 Absatz 3 des Steueranpassungsgesetzes. DStZtg. 36, Nr. 46, S. 1361.
Stelling	Das wirtschaftliche Eigentum im Steuerrecht. V. f. St. u. F. 37, S. 157.
von Oppen	Die Lehre vom richtigen Recht und das Deutsche Steuerrecht. Festgabe für Rudolf Stammler, 36, S. 87.
Wacke	Die Beurteilung von Tatbeständen. Ein neuer Grundbegriff? StuW. 36, I, S. 833.
Wacke	Die Fruchtbarkeit des Finanzrechts. DJZ. 1936, S. 858.
Wacke	Vom Kampf gegen die Gesetzesumgehung. ZdAkDR. 36, S. 110.
Wacke	Die juristische Person im Steuerrecht. DJZ. 1936, S. 94.
Zitzlaff	Zur Frage der Beurteilung von Tatbeständen (§ 1 Abs. 3 StAnpG.). DStBl. Jg. 1936, S. 731.

Entscheidungssammlungen.

Sammlungen der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofes (RFH.).
Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts (OVG.).
Steuer und Wirtschaft, Teil 2, Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes.

Einleitung.

Die Steuerrechtsreform vom 16. 10. 1934 hat im § 1 des StAnpG. eine Vorschrift über die Auslegung der Steuergesetze gebracht. Für das Steuerrecht ist das nichts Neues. Die Vorschrift des § 1 StAnpG. hat ihre Vorgänger bereits in der Reichsabgabenordnung von 1919 im § 4 und in der Neufassung der RAO. von 1931 im § 9. Im Vergleich zu den übrigen Gebieten der Gesetzgebung ist es allerdings ungewöhnlich. eine solche Auslegungsnorm in das Gesetz aufzunehmen. Bis zum Erlaß des Reichserbhofgesetzes (§ 56) war in den außersteuerrechtlichen Gebieten die Aufstellung von Regeln über die Auslegung der Gesetze allein der Wissenschaft überlassen. Die Tatsache, daß das Vorhandensein solcher Auslegungsvorschriften gerade im Steuerrecht für notwendig befunden wurde, erklärt sich allein aus der Eigenart dieses Rechtsgebietes. Die Gesetzgebung steht hier vor einer besonders schwierigen Aufgabe. Die Lebensvorgänge, an die das Gesetz die Steuerpflicht knüpfen will, sind so verschiedenartig, so vielgestaltig und durch die Entwicklung des Wirtschaftslebens einer so starken Veränderung unterworfen, daß sie sich nur sehr schwer begrifflich erfassen und ordnen lassen. Dazu kommt, daß im Steuerrecht die Versuche häufig sind, der Steuerpflicht dadurch zu entgehen, daß man einen wirtschaftlichen Erfolg, der nach dem Sinn des Gesetzes die Grundlage der Besteuerung sein soll, auf einem Wege zu erreichen trachtet, der von dem Wortlaut des Gesetzes nicht getroffen wird. Es schien daher zur Erreichung einer gleichmäßigen und gerechten Steuerpolitik erforderlich, den Verwaltungsbeamten und den Richter, die das Gesetz anzuwenden haben, nicht so sehr an den Wortlaut als an den Sinn und den Zweck des Gesetzes zu binden. Mag diese Bindung an den Zweck des Gesetzes auch als selbstverständlich und eine ausdrückliche Vorschrift darüber überflüssig erscheinen, so hat sie doch ihren guten Sinn darin, denjenigen, der das Gesetz anzuwenden hat, vor der immer sehr naheliegenden Versuchung zu bewahren, sich diese Anwendung durch eine zu enge Anlehnung an den Wortlaut des Gesetzes zu erleichtern.

In der Neufassung durch das Steueranpassungsgesetz hat nun diese Auslegungsnorm des Steuerrechts eine Veränderung in doppelter Hinsicht erfahren. Einmal ist der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse bei der Auslegung nur im Rahmen der nationalsozialistischen Weltanschauung zu berücksichtigen; zum andern

sind bei der Beurteilung von Tatbeständen entsprechende Grundsätze anzuwenden wie bei der Auslegung der Gesetze. Diese letztere Vorschrift hat Anlaß zu einer umfangreichen Erörterung im steuerrechtlichen Schrifttum gegeben, deren Untersuchungen dahin gehen, festzustellen, ob dieser Vorschrift neben der Auslegung der Gesetze eine selbständige Bedeutung zukommt, und welche Bedeutung ihr in diesem Falle zukommt. Sie soll daher zum Gegenstand der vorliegenden Untersuchung gemacht werden.

A. Die Beurteilung des Tatbestandes.

Der § 1 des StAnpG. mit der Überschrift „Auslegung" besagt in seinen beiden ersten Absätzen, daß die Steuergesetze nach nationalsozialistischer Weltanschauung unter Berücksichtigung der Volksanschauung, des Zwecks und der wirtschaftlichen Bedeutung der Steuergesetze und der Entwicklung der Verhältnisse auszulegen seien. Daran wird im Abs. 3 die Vorschrift geknüpft, daß Entsprechendes für die Beurteilung von Tatbeständen gilt. Dieser Begriff der Beurteilung von Tatbeständen ist bisher in der Gesetzgebung nicht gebraucht worden, und es fragt sich nun, was er bedeutet.

I. Was heißt „beurteilen"?

Beurteilen bedeutet erkenntnistheoretisch nichts anderes, als zu einem bestimmten Gegenstand oder Vorgang der anschaulichen Welt den Begriff oder die Regel zu suchen, unter die er gehört. Auch in der Rechtssprache wird das Wort in diesem Sinne gebraucht. Beurteilen heißt hier: prüfen, ob und unter welche Rechtsregeln ein Lebensvorgang fällt. Das Urteil im Rechtssinne, d. i. die Entscheidung der Gerichte darüber, was für einen bestimmten Lebensvorgang Rechtens ist, ist immer das Ergebnis einer solchen Prüfung. Darüber hinaus gibt es im Rechtsleben viele Fälle, bei denen in gleicher Weise ein Lebensvorgang einer Rechtsregel unterstellt (beurteilt) werden muß, wo das Ergebnis der Prüfung aber nicht Urteil heißt. So vor allem auch bei der Ermittlung und der Festsetzung der Steuern.

1. Das Verhältnis von Begriff und Wirklichkeit.

Es erscheint an dieser Stelle, wo es sich um die Methode der Rechtsanwendung handelt, notwendig, sich einmal über das Verhältnis von Begriff und Wirklichkeit klar zu werden[1]). Dieses Problem ist zwar kein eigentlich juristisches sondern ein erkenntnistheoretisches. Aber seine Kenntnis ist eigentlich eine Voraussetzung für jede Behandlung von Fragen der Rechtswissenschaft, deren Hauptaufgabe doch darin liegt, einmal aus der Wirklichkeit des Lebens Rechtsregeln und Rechtsbegriffe abzuleiten (Gesetzgebung) und andererseits wiederum Lebens-

[1]) Vgl. hierzu Schopenhauer, Über den Satz vom Grunde, §§ 26—28. Coenders, Begriff und Wirklichkeit i. d. Festg. f. H. Lehmann.

vorgänge und Zustände unter die Rechtsregeln und Rechtsbegriffe einzuordnen (Gesetzesanwendung). Eine kurze Klarstellung dieses Verhältnisses erscheint auch deshalb notwendig, weil in der letzten Zeit im Zuge der nationalsozialistischen Rechtserneuerung im rechtswissenschaftlichen Schrifttum — nicht zuletzt auch in dem zu § 1 StAnpG. erschienenen — Ausdrucksweisen üblich geworden sind, die darauf schließen lassen, daß dieses Verhältnis verkannt wird, oder die doch zum mindesten eine starke Nachlässigkeit in der Auswahl der gebrauchten Worte darstellen. So z. B., wenn von „abstrakten Begriffssystemen" gesprochen wird (als ob es auch konkrete gäbe), oder von einem „überabstrakten Rechtsdenken" (das Denken kann sich zwar von jedem Zusammenhang mit der Wirklichkeit loslösen, aber doch wohl nicht darüber hinaus), oder überhaupt von „konkretem Denken" (das doch notwendig abstrakt ist).

Jede Wirklichkeit, jeder Lebensvorgang wird zuerst durch die menschlichen Sinne wahrgenommen. Um diese Wahrnehmung für die Lebensbedürfnisse des Menschen verwertbar zu machen, sie zu erhalten und sie anderen mitteilen zu können, muß sie durch den menschlichen Geist auf irgendeine Art festgehalten werden. Das geschieht dadurch, daß das sinnlich Wahrgenommene in Begriffe übertragen wird. Die Bildung der Begriffe geschieht dadurch, daß man aus mehreren sinnlich wahrgenommenen Gegenständen alles das wegdenkt (abstrahiert), was die einzelnen Wahrnehmungen unterscheidet und nur das ihnen Gemeinsame und für die gerade gewählte Betrachtungsart Wesentliche übrig behält. Jede Übertragung in Begriffe bringt also notwendig eine Abstraktion mit sich, da immer nur einzelne Merkmale einer Wahrnehmung erfaßt werden können. So wird z. B. der Begriff „Grundstück" dadurch gebildet, daß man von allen begrenzten Teilen der Erdoberfläche, die im einzelnen von einander ganz verschieden sind, alles das wegläßt, was sie unterscheidet (z. B. Lage, Größe, geologische Beschaffenheit, Art der Bewachsung usw.), und durch den Begriff „Grundstück" nur die ihnen gemeinsamen Merkmale erfaßt. Allerdings muß nicht jeder Begriff unmittelbar aus der Wirklichkeit abgezogen sein (concreta), er kann auch mittelbar aus einem oder mehreren anderen Begriffen abgeleitet werden (abstracta). Aber auch bei den konkreten Begriffen liegt eine Abstraktion vor, da auch sie von der Wirklichkeit abgezogen sind. Es besteht gegenüber den abstrakten Begriffen nur ein Unterschied bezüglich des Grades der Loslösung. Um die so in Begriffe übertragenen Wahrnehmungen und Erkenntnisse anderen mitteilen zu können, müssen diese Begriffe wiederum sinnlich wahrnehmbar gemacht werden. Dazu dienen die gesprochenen oder geschriebenen Worte, durch die die Begriffe dargestellt werden. Die Fähigkeit der Menschen, ihre Erkenntnisse in Begriffe zu übertragen und aufzu-

bewahren, hat ihre große Bedeutung darin, daß so eine große Zahl verschiedenartigster Lebenserscheinungen durch verhältnismäßig wenig Worte (die Zeichen der Begriffe) vertreten werden kann, wobei allerdings je nach dem Zweck der Betrachtung und dem Standpunkt des Betrachters nur das Gemeinsame und Wesentliche der verschiedenen Gegenstände erfaßt und das Individuelle fallen gelassen wird. Mit Hilfe der Begriffe können überhaupt die menschlichen Erkenntnisse erst gesammelt, untereinander verglichen und in ein System gebracht werden. Sie bedeuten daher die Grundlage aller Wissenschaft.

2. Der Begriff in der Rechtswissenschaft.

Auch die Rechtswissenschaft ist undenkbar ohne ein solches System von Begriffen. Ihre Aufgabe besteht darin, die Wirklichkeit möglichst einfach, deutlich und zweckmäßig in ein solches System zu gliedern und aus Gruppen von gleichartigen Lebensvorgängen Rechtsregeln abzuleiten, die dazu beitragen, die heute in unserm Volk herrschenden sittlichen, sozialen, völkischen und wirtschaftlichen Bestrebungen zu verwirklichen. Darüber hinaus gilt es, die Begriffe so zu wählen, daß die Grenzen ihrer Sphären möglichst klar erkennbar sind, und ebenso bei den Rechtsregeln leicht zu ermitteln ist, wie weit der Kreis der Lebensvorgänge zu ziehen ist, die sie erfassen wollen. Natürlich ist diese deutliche Klarheit darüber, welche Wirklichkeiten im einzelnen Fall einem Begriff entsprechen, ein nie zu erreichendes Ideal, das schon in anderen Zweigen der Wissenschaft nicht annähernd erreicht wird, am wenigsten aber in der Rechtswissenschaft. Der Grund hierfür liegt darin, daß die Rechtsordnung das ganze Leben zu erfassen hat, dessen Vorgänge so vielgestaltig und verschiedenartig sind, daß sie sich nie eindeutig in ein System von Begriffen werden einordnen lassen, und darin, daß ihre Begriffe und Regeln immer aus einer vergangenen Wirklichkeit abgeleitet sind, während sie auf die gegenwärtige und zukünftige Wirklichkeit, die notwendig immer kleinere oder größere Abweichungen von dieser aufweist, angewandt werden sollen. Zu dieser Schwierigkeit kommt noch hinzu, daß derjenige, der die Rechtsregeln wieder auf die Wirklichkeit übertragen soll, oft nur schwer herausfinden kann, welche Begriffe überhaupt der, welcher die Regeln aufgestellt hat, mit den von ihm gebrauchten Worten verbunden hat, da — soweit ist die menschliche Sprache noch nicht entwickelt — nicht jeder Begriff eindeutig durch Worte gekennzeichnet werden kann. Das für die Rechtsanwendung so wichtige und schwierige Problem der Auslegung liegt in dieser Tatsache, daß einmal nicht jede Erscheinung der Wirklichkeit sich in einen schon vorhandenen Begriff klar einordnen läßt und, daß ein Wort nicht immer deutlich erkennen läßt, welchen Begriff es vertreten soll.

Wenn heute oft betont wird, daß die Entscheidung eines Falles nicht aus „abstrakten Begriffen" abgeleitet werden dürfe, sondern aus der nationalsozialistischen Weltanschauung und aus gesundem Volksempfinden heraus gefunden werden müsse, so kann dies nicht so verstanden werden, als ob heute die Lebenserscheinungen überhaupt nicht mehr den aus Begriffen zusammengesetzten Rechtsregeln unterworfen werden sollten, sondern nur nicht solchen, die aus dem Gesichtspunkt einer anderen Weltanschauung als der unsrigen abgeleitet sind. Und, daß das Begriffssystem, in welches die heute zur Entscheidung stehenden Fälle eingeordnet werden, nicht dasjenige sein soll, das für die aus einer fremden Weltanschauung geschöpften Rechtsregeln geschaffen war. Denn, je nach dem Ziel, das ein Staat sich gesetzt hat, werden auch die Rechtsregeln, die er aufstellt, verschieden sein; und dementsprechend auch die zu diesem Zweck gebildeten Begriffe. Sie werden nicht nur verschiedene Wirkungen an gleiche Lebensvorgänge knüpfen, sondern auch ganz andere Merkmale werden an den gleichen Vorgängen von rechtlicher Bedeutung sein, so daß auch eine andere Begriffsordnung für die Lebenserscheinungen erforderlich wird. Ein weiterer Grund für den Kampf gegen die „abstrakten Begriffe" ist der, daß nicht an Begriffen festgehalten und die Wirklichkeit in sie hineingepreßt werden soll, wenn die Einordnung der Entwicklung der Verhältnisse nicht mehr gerecht wird. Denn es können neue oder veränderte Erscheinungen auftauchen, die eine Einordnung nach anderen Gesichtspunkten und Merkmalen, also auch die Bildung neuer Begriffe erforderlich machen. Es soll nicht vergessen werden, daß die Begriffe nur eine dienende Rolle spielen, daß sie nur das Mittel sind, um das Ziel jeder Rechtsordnung, die Gestaltung der Wirklichkeit, zu erreichen. Hält man sich diese Tatsache vor Augen, so wird man weder die Bedeutung der Begriffe für eine gerechte Entscheidung zu hoch bemessen, noch ihren Wert für eine dem gesunden Rechtsempfinden des Volkes entsprechende Entscheidung unterschätzen.

Aber ohne Begriffe geht es nun wirklich nicht. Auch diejenigen, die heute den angeblichen Begriffsformalismus so scharf bekämpfen, verlangen ja, daß bei allen Entscheidungen von einem Begriff ausgegangen wird, nämlich dem Begriff „gesundes Volksempfinden" oder „Rechtsgefühl des Volkes". Nur umfaßt dieser Begriff in sich so viel und ist so allgemein, daß man ihn vielleicht nicht ohne weiteres als solchen ansieht. Im übrigen ist er doch aber gerade wegen dieser Eigenschaften in besonders hohem Maße abstrakt, d. h. von der Wirklichkeit, dem Einzelvorgang, losgelöst. Das System der Rechtsempfindung bleibt aber das gleiche, ob man nun alle denkbaren Fälle einer oder wenigen Regeln unterwirft, oder ob man einzelne Lebensvorgänge zu Gruppen zusammenfaßt und für sie das bestimmt, was sich auch aus wenigen Hauptregeln

(Generalklauseln) ergeben würde. Das erstere ist die einfachere Methode, die besonders dann nicht zu umgehen ist, wenn — wie heute — eine neue Rechtsordnung im Aufbau begriffen ist, und es noch zu schwierig ist, aus der Fülle der Lebenserscheinungen enger begrenzte Kreise auszusondern und diese für sich einer Regel zu unterwerfen. So erklärt sich auch die Schaffung der sog. Generalklausel, die sich in vielen neueren Gesetzen finden. Die zweite ist die erstrebenswerte Methode, da sie eine Willkür in der Anwendung der Gesetze erschwert, also eine größere Rechtssicherheit bietet. Wenn man nur wenigen allgemeinen Prinzipien zu folgen hat, besteht darüber hinaus die Gefahr, daß man sich bei der Entscheidung nur von den zunächst ins Auge fallenden Umständen leiten läßt, und die für eine Entscheidung im nationalsozialistischen Sinne vielleicht viel wichtigeren, fernerliegenden Umstände nicht würdigt[1]). Bei einer vollkommenen rechtlichen Neubewertung aller Lebenserscheinungen läßt sich aber ein Übergang von allgemeinen Rechtsregeln zu einer mehr ins einzelne gehenden Regelung nur langsam erreichen.

II. Der Begriff des Tatbestandes.

Das Wort „Tatbestand" wird in der Rechtssprache in einem doppelten Sinne gebraucht. Einmal bezeichnet man damit einen begrenzten Ausschnitt aus der Wirklichkeit der Lebenserscheinungen, den Sachverhalt oder den einzelnen Fall, bei dem geprüft werden soll, ob eine bestimmte Gesetzesvorschrift auf ihn angewandt werden kann oder nicht. Daneben wird das Wort verwandt, um die Summe der Merkmale zu kennzeichnen, deren Vorliegen bei den einzelnen Sachverhalten erforderlich ist, damit eine Gesetzesvorschrift auf sie Anwendung finden kann. Dieser sog. gesetzliche Tatbestand ist nur eine Abstraktion aus den einzelnen Sachverhalten. Bei ihm sind alle Merkmale fortgelassen, die diese einzelnen Fälle voneinander unterscheiden, und er enthält nur das ihnen Gemeinsame, die dem Gesetzgeber wesentlich erscheinenden Merkmale. Im ersteren Sinne läßt sich der Tatbestand sinnlich wahrnehmen (feststellen), im zweiten stellt er sich nur in Begriffen dar. Der gesetzliche Tatbestand ist ein Teil des ihn enthaltenden Gesetzes, er umfaßt die Voraussetzungen, die im Einzelfalle gegeben sein müssen, um eine bestimmte rechtliche Folge an ihn knüpfen zu können. Seine Beurteilung ist für die Rechtsanwendung unmittelbar ebenso unerheblich wie die des Gesetzes selbst. Nur die Abgrenzung der für ihn verwandten Begriffe ist von Bedeutung. Sie wird aber von der Gesetzesauslegung, deren Hauptinhalt sie ist, mitumfaßt. Das Wort „Tat-

[1]) Coenders a. a. O. S. 6.

bestand" im § 1 Abs. 3 StAnpG. kann daher nur im Sinne von Sachverhalt gemeint sein.

Einen Tatbestand, d. i. einen Ausschnitt aus der Wirklichkeit, beurteilen, heißt nun in der allgemein in der Rechtswissenschaft mit diesem Begriff verbundenen Bedeutung nichts anderes, als zu einem sinnlich wahrgenommenen Vorgang oder einer Tatsache die Rechtsbegriffe und die Begriffsverbindungen (Rechtsregeln) zu finden, die seiner Anschauung entsprechen. Wird ein Tatbestand in Begriffe eingeordnet, denen eigentlich eine andere Wirklichkeit entsprechen würde, so liegt eine unrichtige Beurteilung vor. Die Beurteilung des Tatbestandes in diesem Sinne beantwortet immer nur die Frage, ob der zur Entscheidung stehende Sachverhalt die Merkmale aufweist, die den Begriffen des Gesetzes entsprechen. Es wird also hier nichts anderes geprüft als die Frage, ob ein Tatbestand von einer Rechtsregel erfaßt wird oder nicht. Welche Tatbestände von einer Rechtsregel erfaßt werden, ist, wenn sich der Kreis dieser Tatbestände nicht klar aus dem Wortlaut der Regel ergibt, eine Frage der Auslegung. In diesen Fällen enthält also die richtige Beurteilung des Tatbestandes eine Auslegung des Gesetzes. Aber nur bei Zutreffen dieser Voraussetzung bietet die Beurteilung überhaupt Schwierigkeiten, und eine Vorschrift über die Beurteilung hat keinen Sinn dort, wo es sich um eine klare Einordnung des Tatbestandes unter den Gesetzeswortlaut handelt. In diesem Sinne würde daher der Vorschrift des § 1 Abs. 3 StAnpG. keine selbständige Bedeutung zukommen. Sie würde nur in anderen Worten den gleichen Gedanken ausdrücken wie die Abs. 1 und 2 des § 1. Es ist aber möglich, daß der Gesetzgeber dem Wort „Beurteilung" im § 1 Abs. 3 StAnpG. eine andere Bedeutung beigemessen hat. Das soll der Gegenstand der weiteren Untersuchung sein.

B. Deutungen, die der § 1 Abs. 3 StAnpG. bisher erfahren hat.

I. § 1 Abs. 3 StAnpG. eröffnet nicht die Möglichkeit, einen in Wirklichkeit nicht vorliegenden Tatbestand der Gesetzesanwendung zugrunde zu legen.

Es ist von Erler[1]) die Auffassung vertreten worden, daß in den Fällen, wo die Auslegung des Gesetzes nicht ausreicht, um seine Anwendbarkeit zu begründen, doch eine Beurteilung des Tatbestandes nach dem Grundsatz des § 1 Abs. 3 StAnpG. dazu führen könne, die Anwendung des Gesetzes zu rechtfertigen. Er

[1]) in DStZtg. 36, Nr. 1, S. 13.

geht dabei von der Voraussetzung aus, daß unter Beurteilung des Tatbestandes doch nichts anderes verstanden werden könne als die Prüfung, ob ausnahmsweise der Tatbestand anders zu beurteilen sei, als er in Wirklichkeit beschaffen sei[1]). Der § 1 Abs. 3 StAnpG. soll hiernach „der Steuerbehörde die Möglichkeit eröffnen, einen in Wirklichkeit nicht vorliegenden Tatbestand der Gesetzesanwendung zugrunde zu legen". Es soll dabei keinen Unterschied machen, ob bei der Gesetzesanwendung an Stelle des vorliegenden Tatbestandes ein anderer Tatbestand unterstellt wird, oder ob nur einfach ein vorhandenes Tatbestandsmerkmal als nicht vorhanden hinweggedacht wird. Diese besondere Beurteilung des Tatbestandes soll gerade dann eintreten, wenn durch die Auslegung des Gesetzes ein entsprechendes Ergebnis nicht erzielt werden kann. Die Auslegung des Gesetzes stelle nur in abstracto fest, welche Tatbestände nach dem Willen des Gesetzgebers von ihm getroffen werden sollen, es handele sich hier nur um die allgemeine Anwendung eines Steuergesetzes. Die Beurteilung des Tatbestandes gehe dagegen nicht vom Gesetz aus, sondern habe den einzelnen konkreten Fall zum Gegenstand, was bedeute, daß auch vor einem feststehenden Tatbestand nicht Halt gemacht werden solle. Es könne durchaus der Fall so liegen, daß ein Tatbestand an sich feststehe, daß er aber so zu beurteilen sei, als ob er in der einen oder anderen Richtung anders gelagert wäre.

Aus dieser Auslegung, die E r l e r dem § 1 Abs. 3 StAnpG. gibt, folgt, daß es nach ihr keinen Unterschied zwischen der Gesetzesauslegung und der Beurteilung des Tatbestandes geben kann, wenn man den in Wirklichkeit vorliegenden Sachverhalt der Gesetzesanwendung zugrunde legt. Hier taucht immer nur die Frage auf, ob der Sachverhalt in den Kreis der Tatbestände fällt, der durch den Wortlaut des Gesetzes oder das nach den Grundsätzen des § 1 Abs. 1 und 2 StAnpG. ausgelegte Gesetz begrenzt wird. Die Beurteilung des Tatbestandes in diesem Sinne bekommt aber dann der Gesetzesauslegung gegenüber eine selbständige Bedeutung, wenn „ausnahmsweise der Tatbestand anders zu beurteilen ist als er in Wirklichkeit beschaffen ist"[1]). Es ergibt sich hieraus nicht ganz klar, was unter dem Begriff „beurteilen" hier eigentlich verstanden werden soll. Die Behauptung, daß man einen Tatbestand a u s n a h m s w e i s e a n d e r s beurteilen können soll als er in Wirklichkeit vorliegt, setzt voraus, daß der Tatbestand in der Regel ebenso zu beurteilen ist wie er in Wirklichkeit beschaffen ist. Wann soll denn nun ein Tatbestand der Wirklichkeit entsprechend, wann von ihr abweichend beurteilt werden? Was ist überhaupt Beurteilung eines Tatbestandes, die mit der Wirklichkeit nicht übereinstimmt?

[1]) a. a. O. S. 14.

1. Eine freie Stellung gegenüber dem Gesetzeswortlaut erfordert nicht die Möglichkeit, Tatbestände umzudeuten.

Die hier behandelte Deutung des § 1 Abs. 3 StAnpG. kann nur als zutreffend angesehen werden, wenn der Gesetzgeber das Wort „beurteilen" nicht in dem allgemein üblichen Sinne gebraucht hat. Denn beurteilen kann nicht zugleich heißen: unrichtig beurteilen. Aber selbst, wenn der Gesetzgeber hier mit diesem Wort einen anderen Sinn verbinden wollte, so ist es doch sehr unwahrscheinlich, daß er damit die Umdeutung von wirklichen Tatbeständen in fingierte Tatbestände gemeint hat.

Das Ziel einer solchen Beurteilung kann doch immer nur das gleiche sein wie das einer sinnvollen Auslegung: Anwendung eines Gesetzes auf Tatbestände, die von seinem Wortlaut nicht erfaßt werden, deren Erfassung aber dem von der nationalsozialistischen Staatsführung mit dem Erlaß gerade dieses Gesetzes beabsichtigten Zweck dienen würde bzw. Nichtanwendung eines Gesetzes auf Tatbestände, die von seinem Wortlaut erfaßt werden, wo aber die Folgen der Gesetzesanwendung dem vom Gesetzgeber gewollten Zweck nicht entsprechen würden. Wobei natürlich bei einem Tatbestand zugleich eine solche nicht zweckdienliche Erfassung durch ein Gesetz und eine unerwünschte Nichterfassung durch ein anderes Gesetz vorliegen könnte.

Um dieses Ziel zu erreichen, wäre es am besten, wenn in den Fällen, wo sich eine solche Nichtübereinstimmung von Gesetzeszweck und Gesetzeswortlaut ergibt, der Gesetzesgeber durch Erlaß neuer oder durch Veränderung der alten Gesetze eingreifen würde. Diesem Weg stehen im nationalsozialistischen Staat viel weniger Schwierigkeiten entgegen als in der voraufgegangenen Zeit, da durch den Fortfall des parlamentarischen Gesetzgebungsapparates der Erlaß von Gesetzen einfacher und schneller vor sich gehen kann. Tatsächlich wird ja auch dieser Weg in wichtigen Fällen begangen. Allein die Fälle, in denen dies geschehen müßte, sind zu zahlreich, so daß die Gesetze an Übersichtlichkeit verlieren würden, und andererseits zu unbedeutend, so daß dieser Weg unzweckmäßig erscheint.

Die Möglichkeit der Unterstellung eines veränderten Tatbestandes unter das Gesetz wäre zweifellos für den Steuerrichter eine sehr bequeme Methode, um die Anwendung des Gesetzes in jedem Fall zu rechtfertigen. Aber diese Art der Gesetzesanwendung bringt ernste Gefahren mit sich. Daß sie in reine Willkür ausarten kann, gibt auch E r l e r[1]) zu, wenn er schreibt, daß eine willkürliche Anwendung „unbedingt vermieden" werden müsse. Andererseits würden hierdurch alle Mängel der Gesetze beseitigt sein, und es wäre allein Sache des Steuerrichters, zu einem billigen

[1]) S. 14.

und gerechten Ergebnis zu kommen. Aber sind Mängel in der Person des Richters nicht gefährlicher und verletzender für das Rechtsgefühl der Volksgenossen, als Entscheidungen auf Grund mangelhafter Gesetze?

Es ist auch nicht einzusehen, warum der Gesetzgeber sich scheuen sollte, alle Tatbestände so wie sie in Wirklichkeit vorliegen, dem Gesetz zu unterstellen. Oder sollte es wirklich gewisse Lebensvorgänge geben, die der Gesetzgeber in seine Rechtsordnung nicht unmittelbar eingliedern könnte oder wollte, und sie daher nur mittelbar dadurch erfassen könnte, daß er ihre Umdeutung in Tatbestände vorschriebe, die unmittelbar unter eine seiner Rechtsregeln fallen? Solche Tatbestände könnten doch zum mindesten dadurch erfaßt werden, daß der Kreis der der Rechtsregel unterfallenden Tatbestände um die umzudeutenden Tatbestände erweitert würde. Wenn dazu nicht das Mittel der Gesetzgebung gewählt werden kann, so ist doch eine Erweiterung oder Einschränkung des Anwendungsgebietes eines Gesetzes durch Erlaß einer entsprechenden Auslegungsregel möglich. Es ist doch ein methodisch viel einfacherer und klarerer Weg, alle Tatbestände, so wie sie wirklich sind, unmittelbar durch das Mittel der Auslegung dem Gesetz zu unterstellen als die Anwendung des Gesetzes erst durch die Umdeutung des Tatbestandes zu ermöglichen. Die Möglichkeit einer Veränderung des Tatbestandes würde auch keineswegs im Interesse eines volksnahen Rechtes liegen, da eine solche Konstruktion dem Nichtjuristen sehr schwer verständlich sein würde. Er wird nicht einsehen, warum ein bestimmter Lebensvorgang nicht als solcher, sondern als ein anderer, fingierter, dem Gesetz unterstellt wird.

Zur Rechtfertigung dieser Methode kann auch nicht angeführt werden, daß eine Auslegung in manchen Fällen nicht ausreichen würde, um das erwünschte Ergebnis herbeizuführen. Die Grenzen der Auslegung eines Gesetzeswortlautes können theoretisch beliebig weit gezogen werden. Andererseits aber kann die Möglichkeit, die Tatbestände umzugestalten, nicht unbegrenzt zugelassen werden. Sie findet ihre Begrenzung dort, wo die durch die Veränderung herbeigeführte Gesetzesanwendung nicht dem Sinn und dem Zweck des angewandten Gesetzes entsprechen würde. Bis gerade zu diesem Punkt könnte si ch aber auch eine vom Gesetz erlaubte und geforderte Auslegung erstrecken.

2. Das Gesetz verlangt keine Umdeutung von Tatbeständen.

Zur Stützung dieser Deutung des § 1 Abs. 3 StAnpG. wird angeführt, daß man davon ausgehen müsse, daß der Gesetzgeber durch die Aufnahme des § 1 Abs. 3 StAnpG. das Gesetz nicht künstlich überlasten wollte, indem er hier noch einmal das gleiche

sagte wie in den Abs. 1 und 2 des § 1. Er müsse sich beim Auseinanderziehen dieser Vorschriften etwas gedacht haben. Allein durch die hier gegebene Deutung des § 1 Abs. 3 StAnpG. wird eine künstliche Überlastung des Gesetzes nicht beseitigt, sondern es werden nur — ohne es allerdings auszusprechen — statt des Abs. 3 die Absätze 1 und 2 des § 1 für überflüssig erklärt. Wenn man einen in Wirklichkeit vorliegenden Tatbestand für die Anwendung eines Gesetzes auch dort zurechtbiegen kann, wo die Auslegung allein zur Anwendung nicht ausreichen würde, so muß eine Beurteilung eines Tatbestandes in diesem Sinne erst recht dort schon zur Anwendung des Gesetzes führen, wo es auch die Auslegung tun würde. Die Beurteilung dieser Art geht zwar über den Rahmen der Auslegung hinaus, aber damit ist doch nicht gesagt, daß sie nur dann angewendet werden soll, nur dann möglich oder nur dann zu richtigen Ergebnissen führen könne, wenn die Auslegung nach den Abs. 1 und 2 hierzu nicht ausreicht. Man könnte daher nach der hier gegebenen Deutung auf eine Auslegung der Gesetze überhaupt verzichten und sie durch die Beurteilung nach dem Grundsatz des § 1 Abs. 3 StAnpG. ersetzen.

Die hier behandelte Auffassung über die Bedeutung des § 1 Abs. 3 StAnpG. geht davon aus, daß eine rechtliche Möglichkeit für die Umgestaltung des Tatbestandes bei der Rechtsanwendung überhaupt besteht. Zum Beweis dafür beruft sie sich auf die Entscheidung des Reichsfinanzhofs Bd. 38 S. 44. Nach dem wirklichen Tatbestand, der diesem Urteil zugrunde lag, hatte ein Angestellter sein Gehalt von 500,— RM. auf 499,99 RM. herabsetzen lassen, um seine Beiträge für die Ehestandshilfe zu mindern, die nach dem Gesetz zur Verminderung der Arbeitslosigkeit vom 1. Juni 1933 bei einem Gehalt bis zu 500,— RM. 4%, bei einem Gehalt von 500,— RM. und darüber 5% betrug. Der Reichsfinanzhof erklärte diese Herabsetzung für unbeachtlich: „Auf Grund des § 1 StAnpG. muß daher die Herabsetzung des Gehaltes von 500,— RM. auf 499,99 RM. wirkungslos bleiben.... Die Ehestandshilfe ist vielmehr so zu berechnen, als wenn dem Prokuristen monatlich 500,— RM. ausgezahlt worden wären“[1]).

Daß eine Umgestaltung des Tatbestandes an sich möglich ist, kann nicht bestritten werden. Allein ob sie rechtlich zulässig ist, d. h. ob die Abänderung dem Willen des Gesetzgebers entspricht, ist eine andere Frage. Die angeführte RFH.-Entscheidung kann jedenfalls nicht als Beweis dafür angeführt werden. Denn es geht aus ihr nicht hervor, ob der Reichsfinanzhof an die Möglichkeit einer Abänderung des Tatbestandes überhaupt gedacht hat, da die Entscheidung sich ganz allgemein auf den gesamten § 1 bezieht. Darüber hinaus würde die Tatsache, daß der Reichsfinanzhof dem

[1]) Vgl. S. 57 der Arbeit.

§ 1 die Befugnis zu einer solchen Umgestaltung entnimmt, nicht beweisen, daß dies auch dem Willen des Gesetzgebers entspricht.

Die Möglichkeit, einen anderen Tatbestand als den wirklich vorliegenden dem Gesetz zu unterstellen, ergibt sich auch nicht aus der Vorschrift über den Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Bürgerlichen Rechts. Das galt weder für den früheren § 10 RAO., noch gilt es heute für den § 6 StAnpG. Durch die Fassung des § 6 Abs. 2 StAnpG., der besagt, daß bei Vorliegen eines Mißbrauchs die Steuern so zu erheben sind, wie sie bei einer angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären, ist nicht zum Ausdruck gebracht, daß der wirklich vorliegende Tatbestand als Grundlage für die Besteuerung bedeutungslos ist, und durch einen anderen Tatbestand, der den gleichen wirtschaftlichen Vorgang in einer angemessenen Rechtsgestaltung enthält, zu ersetzen ist. Auch aus den Ausführungen B e c k e r s[1]) zu der Umgehungsvorschrift in der RAO. a. F. könnte diese Auffassung entnommen werden, wenn er sagt, daß der § 5 Abs. 3 RAO. a. F. gerade den Tatbestand, auf Grund dessen die Steuer veranlagt sei, für bedeutungslos und einen ganz anderen Tatbestand, nämlich die Steuerumgehung, die die künstlich vermiedene Rechtsgestaltung ersetze, für erheblich erkläre. Es erscheint indes nicht notwendig, die Mißbrauchsvorschrift so wörtlich auszulegen. Es wird durch sie nur zum Ausdruck gebracht, daß nicht nur die rechtliche Gestaltung Tatbestandsmerkmal sein soll, sondern auch die Tatsache, ob diese Gestaltung für die hier zugrunde liegenden wirtschaftlichen Vorgänge angemessen oder unangemessen ist[2]). Liegt ein Mißbrauch, also eine unangemessene Gestaltung vor, so soll durch den § 6 StAnpG. der Kreis der Tatbestände, die von einem bestimmten Steuergesetz erfaßt werden, wenn sie die für einen wirtschaftlichen Vorgang angemessene Rechtsgestaltung enthalten, erweitert werden um die Tatbestände, die einen gleichen wirtschaftlichen Lebensvorgang in einer mißbräuchlich angewandten anderen Rechtsform enthalten. Auch hier wird der tatsächlich vorliegende Tatbestand dem Gesetz unmittelbar unterstellt, nur tritt hier die Rechtsform an Bedeutung hinter den durch sie eingekleideten Zustand oder Vorgang und die Tatsache, daß sie mißbräuchlich angewandt ist, zurück.

II. Der § 1 Abs. 3 StAnpG. betrifft nicht die Feststellung des Tatbestandes.

Daß überhaupt der Gedanke aufgetaucht ist, dem § 1 Abs. 3 StAnpG. u. U. auch für die Feststellung des Tatbestandes eine

[1]) Komm. z. RAO. 6. Aufl., § 5, Anm. 7.
[2]) Vgl. S. 55 d. Arb.

Bedeutung beizumessen, ist wohl nur daraus zu erklären, daß im Schrifttum sich allgemein das Bedürfnis bemerkbar macht, dem § 1 Abs. 3 StAnpG. eine von der Auslegung der Gesetze unabhängige, selbständige Bedeutung beizulegen. Es wird von allen, die zur Auslegung des § 1 Abs. 3 Stellung genommen haben, ausdrücklich erklärt, daß seine Anwendung bei der Feststellung des Tatbestandes nicht in Frage komme. Es gibt hierfür zwei sehr einfache und einleuchtende Beweise. Die Beurteilung eines Tatbestandes kann doch erst einsetzen, wenn schon ein Tatbestand vorhanden ist, er muß daher bereits vorher ermittelt bzw. festgestellt worden sein. Außerdem kann man einen Tatbestand nicht nach den Grundsätzen nationalsozialistischer Weltanschauung ermitteln. Denn es geht hierbei darum, einen Lebensvorgang, so wie er sich tatsächlich abgespielt hat, möglichst wahrheitsgetreu zu erkennen. Diese Erkenntnis kann nur durch die Mittel und in den Formen erworben werden, die die Natur den Menschen hierzu zur Verfügung gestellt hat, und jede subjektive Betrachtung scheidet daher aus. Die nationalsozialistische Weltanschauung kann nicht die Form unseres Denkens und Erkennens beeinflussen, sondern nur ihren Inhalt.

1. Bei der Feststellung des Tatbestandes scheidet jede weltanschauliche Betrachtung aus.

Trotz des ausdrücklichen Bekenntnisses zu diesen Grundsätzen ist aber versucht worden, dem § 1 Abs. 3 StAnpG. auch auf dem Gebiet der Feststellung des Tatbestandes eine Bedeutung beizumessen. So schreibt W a c k e[1]): „Aber ich meine, daß es keineswegs absurd oder auch nur unrichtig wäre, wenn er (§ 1 Abs. 3) sich ebenfalls auf die Feststellung des Tatbestandes erstrecken würde. Derjenige, der noch daran glaubt, daß eine Objektivität menschlichen Erkennens erreichbar ist, muß allerdings die oben erwähnte Auffassung[2]) vertreten..... Jedoch müssen wir uns immer vor Augen halten, daß jede Erkennung eines Sachverhaltes bereits zahlreiche menschliche Urteile in sich schließt. Denn jede Tatsache des Daseins ist uns nur vermittels unserer Sinneseindrücke zugänglich. Diese Beurteilung durch den menschlichen Sinn ist aber etwas Subjektives..... Jedem Rechtswahrer ist doch ohne weiteres klar, wie sehr die Ermittelung eines für das Recht erheblichen Tatbestandes aus logischen Schlüssen und Willensentscheidungen besteht. Denn es ist jede Tatbestandsermittlung zugleich eine Tatbestandswertung von einem persönlichen Standpunkt aus. Jedes unserer Beweismittel muß von der subjektiven Persönlichkeit des Rechtswahrers bewertet werden....

[1]) Steuerrecht und Rechtsneubau S. 41 ff.
[2]) Jahn, Industrie und Steuer 35, I, S. 1.

Hier[1]) muß sich die Persönlichkeit des Rechtswahrers, die von seinem weltanschaulichen Standpunkt bestimmt wird, ganz entscheidend auswirken".

Die Richtigkeit der Behauptung[2]), daß bei der Feststellung des Tatbestandes jede subjektive Betrachtung auszuscheiden hat und das ganze Streben sich darauf zu richten hat, ganz objektiv die reine Wahrheit zu ermitteln, wird nicht dadurch beeinträchtigt, daß eine Objektivität menschlichen Erkennens überhaupt nicht erreichbar ist. Seit Kant ist es wohl nicht mehr ernsthaft bestritten worden, daß sich die Dinge unserer Erkenntnis nicht so darstellen, wie sie an sich sind, sondern daß wir nur ihre Erscheinungen erkennen. Das ergibt sich daraus, daß die Formen, in denen sich die Außenwelt uns darstellt, nämlich Zeit, Raum und Kausalität, keine Eigenschaften sind, die der Wirklichkeit anhaften, sondern durch das menschliche Erkenntnisvermögen bedingt sind. Es wäre daher auch denkbar, daß sich die Wirklichkeit in anderen Formen darstellte, und insofern kann natürlich alle Erkenntnis als subjektiv bezeichnet werden. Die Tatsache, daß es sich hier nicht um eine objektive (d. h. in dem Sinne, daß dasjenige erkannt wird, was hinter den Erscheinungen steht), sondern um eine „menschliche" Erkenntnis handelt, schließt aber nicht aus, daß sich die Erscheinungen allen Menschen bei ihrer Wahrnehmung gleich darstellen, und sie insofern eine Objektivität erlangen im Verhältnis zu Erkenntnissen, die durch die Persönlichkeit des einzelnen bedingt sind. Eine objektive Ermittlung des Tatbestandes in diesem Sinne ist aber völlig ausreichend, da ja auch nur die Lebenserscheinungen der Gesetzesanwendung zugrunde gelegt werden können. Daß es sich hier immer nur um die Ermittlung der Erscheinungen, nicht die einer absoluten Wirklichkeit handelt, rechtfertigt nicht den Schluß, daß nun, da dieser Ermittlung doch etwas Subjektives anhaftet, die Feststellung der aus Erscheinungen bestehenden Tatbestände auch von den individuellen Eigenschaften des betreffenden Rechtswahrers abhängig sei oder gar durch die Weltanschauung bestimmt werden könnte. Das Mißverständnis Wackes erklärt sich wohl daraus, daß er mit dem Wort „Objektivität", das in keiner Weise eindeutig ist, einen anderen Begriff verbindet als Jahn.

Auch kann nicht anerkannt werden, daß jede Erkennung eines Sachverhaltes bereits menschliche Urteile in sich schließt. Denn, wie Wacke selbst ausführt, ist jede Tatsache unseres Daseins uns nur vermittels unserer Sinneseindrücke zugänglich. Diese Sinneseindrücke sind Wahrnehmungen, die durch den menschlichen Verstand beurteilt werden können. Nicht aber enthalten die

[1]) bei Lücken im Tatbestand.
[2]) Siehe Jahn a. a. O.

Sinneseindrücke eine Beurteilung des Wahrzunehmenden durch die Sinne. Wenn Wacke daher schreibt: „Diese Beurteilung durch die menschlichen Sinne ist aber etwas Subjektives", so ersetzt er einfach das Wort „Wahrnehmung" durch das Wort „Beurteilung". Auf diese Weise läßt sich natürlich alles „beurteilen", und man könnte so das Anwendungsgebiet des § 1 Abs. 3 StAnpG. beliebig ausdehnen. Es wird sich zwar häufig nicht umgehen lassen, einem Worte, vor allem dann, wenn es in keinem eindeutigen Sinne gebraucht wird, eine eigene Bedeutung beizulegen. Wenn man aber für andere schreibt, so sollte man es doch dort vermeiden, wo ein einheitlicher Sprachgebrauch noch besteht. Dies ist, glaube ich, bei dem Worte „Wahrnehmung" noch der Fall.

Die Ermittlung eines für das Recht erheblichen Tatbestandes mag logische Schlüsse enthalten, hier ist ja sowieso eine individuelle Betrachtung ausgeschlossen. Jedenfalls besteht sie aber nicht aus Willensentscheidungen. Der Wille eines Rechtswahrers kann entscheidend sein für die Frage, ob er überhaupt einen Sachverhalt ermitteln will oder nicht und welche Wege und Mittel er gebraucht, um ihn festzustellen. Aber das, was er ermittelt, ist nicht durch seinen Willen bestimmt, sondern durch die von ihm selbst gemachten oder die ihm mitgeteilten Wahrnehmungen. Es kann daher für das Ergebnis und den Inhalt der Ermittlung eines Sachverhaltes keine — oder jedenfalls nur mittelbar — eine Rolle spielen, ob er seinen Willen durch die Gesichtspunkte der nationalsozialistischen Weltanschauung hat bestimmen lassen oder nicht.

Eine Tatbestandsermittlung ist nicht zugleich eine Tatbestandswertung von einem persönlichen Standpunkte aus. Sollte man einen Tatbestand werten können, der noch nicht ermittelt worden ist, d. h., den man noch gar nicht kennt? Es ist doch die notwendige Voraussetzung für die Bewertung des Sachverhaltes, daß seine Ermittlung abgeschlossen ist. Sie kann daher frühestens mit Abschluß der Feststellung, nicht aber mit dieser zugleich erfolgen.

2. Die Ergänzung von Lücken im Tatbestand erfolgt nicht nach subjektiven Gesichtspunkten.

In vielen Fällen werden sich die Lebensvorgänge, auf die die Steuergesetze angewandt werden sollen, nicht lückenlos so ermitteln lassen, wie sie sich tatsächlich zugetragen haben. Auch für die Ergänzung dieser Lücken kann nicht anerkannt werden, daß hier eine Möglichkeit gegeben wäre, wo sich „die Persönlichkeit des Rechtswahrers, die von seinem weltanschaulichen Standpunkt aus bestimmt wird, ganz entscheidend auswirken" könnte. Läßt sich ein Tatbestand, so wie er sich zugetragen hat, nicht mehr genau feststellen, so hat das verschiedene Wirkungen, je

nachdem, unter welchem rechtlichen Gesichtspunkt er betrachtet wird. Läßt sich im Strafprozeß nicht genau feststellen, ob der Angeklagte das getan oder unterlassen hat, was den Gegenstand einer strafbaren Handlung bildet, so wird er freigesprochen. Kann der Kläger im Zivilprozeß den Tatbestand, der seinen Anspruch begründet, nicht vollständig darlegen und beweisen, so wird seine Klage abgewiesen. Läßt sich dagegen durch das Finanzamt nicht ermitteln, ob ein Vorgang sich so zugetragen hat, daß ein Steueranspruch entstanden ist oder in welcher Höhe er entstanden ist, so hat es die Steuergesetze auf den Vorgang so anzuwenden wie er sich wahrscheinlich zugetragen hat, d. h. es hat zu schätzen (§ 217 RAO.). Behandelt die Beweiswürdigung (§ 278 RAO.) die Frage, ob ein Tatbestand als festgestellt angesehen werden kann oder nicht, so wird bei der Schätzung ein Tatbestand, soweit er sich nicht feststellen läßt, ergänzt, so wie er der Wahrscheinlichkeit nach vorliegt oder vorgelegen hat[1]). Die Ergänzung dieser Lücken im Tatbestand kann nur dadurch erreicht werden, daß man aus anderen Tatbeständen, die bei gleichen oder ähnlichen Voraussetzungen ermittelt wurden, die den Lücken entsprechenden Tatbestandsmerkmale entnimmt. Läßt sich z. B. bei einem Kaufmann, der keine Bücher führt, nicht feststellen, welche Umsätze er gehabt hat, so wird man die wahrscheinliche Höhe des Umsatzes ermitteln aus den Unterlagen der Kaufleute, die den gleichen Geschäftszweig in ähnlichem Umfang und in ähnlicher Geschäftslage betreiben. Die Ergänzung kann also nur durch Erfahrungssätze geschehen. Diese sind aber unabhängig von dem weltanschaulichen Standpunkt des die Ergänzung vornehmenden Rechtswahrers. Die Weltanschauung kann nie entscheidend sein für die Frage, wie sich ein Vorgang tatsächlich oder wahrscheinlich abgespielt hat, sondern kann für ein Verhalten erst dann von Bedeutung werden, wenn es bereits bekannt ist. Dann kann sie bestimmen, ob es etwa gut oder schlecht, sittlich oder unsittlich, sozial oder unsozial, ehrenhaft oder unehrenhaft war.

3. Die Würdigung von Beweismitteln kann nicht nach weltanschaulichen Grundsätzen erfolgen.

Auch der Ansicht, daß für die Beweiswürdigung, d. h. für die Beantwortung der Frage, ob ein Tatbestand als festgestellt angesehen werden kann oder nicht, der § 1 Abs. 3 StAnpG. von Bedeutung sein könne, ist nicht zuzustimmen. Diese Auffassung ist vor allem den Ausführungen von S c h l e c h t[2]) zu entnehmen: „Man wird also über eine Beurteilung (Wertung) der Tatsachen,

[1]) Reinhardt, DStZtg. S. 1298: „Zweck der Schätzung ist, nach Wahrscheinlichkeitsgesichtspunkten der Wirklichkeit möglichst nahe zu kommen".

[2]) in DStZ. 1935 S. 460.

soweit sie festgestellt werden können, über die Prüfung der Glaubwürdigkeit der Personen und ihrer Angaben usw. nicht hinwegkommen. Ist aber ein Tatbestand zu beurteilen und über tatsächliche Verhältnisse nach freier „Überzeugung" (§ 278 RAO.) zu entscheiden, so kann dieses Bild nur nach den Grundsätzen der nationalsozialistischen Weltanschauung geformt werden. Man wird die Bücher eines Steuerpflichtigen, der offen und ohne Rückhalt seine Verhältnisse klarlegt, anders bewerten als die eines Pflichtigen, der zu verschleiern versucht." Eine ähnliche Auffassung scheint auch W a c k e[1]) zu vertreten, wenn er schreibt, „daß jedes unserer Beweismittel von der subjektiven Persönlichkeit des Rechtswahrers aus bewertet werden müsse".

Alle Beweismittel dienen nur dazu, dem Rechtswahrer einen bestimmten Sachverhalt darzulegen (zu übermitteln) und ihn davon zu überzeugen, daß der Sachverhalt tatsächlich so vorlag, wie es seiner Darlegung entspricht. Diese Überzeugung ist aber nur davon, abhängig, ob diese Mittel geeignet sind, aus ihnen Schlüsse für das Vorliegen des Sachverhaltes zu ziehen und daß sie echt sind, d. h. der durch sie übermittelte Sachverhalt sich in Wahrheit zugetragen hat. Die Geeignetheit und die Echtheit eines Beweismittels ergeben sich aber nicht aus einer bestimmten Weltanschauung, sondern aus Erfahrungssätzen. Das zeigt ja gerade auch das von Schlecht angeführte Beispiel. Ein Nationalsozialist ebenso wie ein Nichtnationalsozialist werden in ganz gleicher Weise die Bücher eines Steuerpflichtigen, der offen seine Verhältnisse darlegt, anders bewerten als die eines Pflichtigen, der zu verschleiern sucht. Denn die Annahme, daß derjenige, der die Wahrheit zu verheimlichen versucht, eher seine Bücher falsch führt als derjenige, der bereitwillig Auskunft gibt, ist nicht nur von einem bestimmten weltanschaulichen Standpunkt aus gerechtfertigt. Sie ergibt sich aus der Erfahrungstatsache, daß derjenige, der die Steuerbehörde betrügen will, es im allgemeinen nicht nur mit Worten oder anderen Mitteln versuchen wird, sondern auch mit seinen Büchern.

III. Zwischen der Feststellung des Tatbestandes und seiner Unterordnung unter das Gesetz ist keine Möglichkeit für eine Anwendung des § 1 Abs. 3 StAnpG. gegeben.

1. Darlegung dieser Auffassung in ihrem Verhältnis zur Auslegung.

Es ist von O t t die Auffassung vertreten worden, daß das Anwendungsgebiet des § 1 Abs. 3 StAnpG. zwischen der Feststellung

[1]) a. a. O. S. 42.

des Tatbestandes und der Anwendung des Gesetzes liege. Diese Deutung, daß der § 1 Abs. 3 StAnpG. Denkvorgänge, die auf diesem Gebiet liegen, erfassen wolle, ergibt sich aus den Worten[1]): „Auch ich halte den § 1 Abs. 3 StAnpG. nicht für überflüssig oder auch nur für entbehrlich. Ich glaube vielmehr, daß dieser Vorschrift bei der Handhabung der Steuergesetze im nationalsozialistischen Sinne eine sehr weitgehende Bedeutung zukommt. Ihr Anwendungsgebiet liegt zwischen der Feststellung des Tatbestandes und der Entscheidung über den anzuwendenden steuerlichen Rechtssatz. Gerade in diesem Raum sind sehr häufig Überlegungen anzustellen und Willensentscheidungen zu treffen, die mit der Auslegung der in Betracht kommenden steuerlichen Vorschrift noch nicht oder nicht unmittelbar zu tun haben, für die zu treffende Entscheidung aber doch sehr bedeutsam, oft sogar ausschlaggebend sind. Es ist das Gebiet, wo man sich nicht an Paragraphen halten kann, wo vielmehr vieles, wenn nicht alles von der inneren Einstellung des zur Entscheidung berufenen Verwaltungsbeamten oder Richters, von seinem Rechtsempfinden abhängt. Hier ist das Gebot, nach nationalsozialistischer Weltanschauung zu urteilen und dabei insbesondere die gesunde Volksanschauung zu berücksichtigen, ganz besonders am Platze."

Die Deutung, die dem § 1 Abs. 3 hier von Ott gegeben wird, kann nur dann in Betracht kommen, wenn, wie er behauptet, in dem Raum zwischen der Feststellung eines Tatbestandes und der Frage, ob und welcher Steuerrechtssatz auf ihn angewandt werden muß, „Überlegungen anzustellen und Willensentscheidungen" zu treffen sind, die mit der Auslegung der in Frage stehenden Steuervorschrift nichts zu tun haben. Es bedarf aber erst des Beweises, daß es solche Denkvorgänge überhaupt gibt. Jedenfalls war bisher in der Rechtswissenschaft eine Unterscheidung von Feststellung des Tatbestandes, der Frage der Anwendbarkeit eines Gesetzes und dazwischenliegender Denkvorgänge nicht üblich. Die nach der Feststellung des Tatbestandes einsetzende Denktätigkeit des zur Entscheidung berufenen Rechtswahrers ist immer nur unter dem Begriff der Auslegung zusammengefaßt worden. Der Hinweis Otts, daß es sich hier um das Gebiet handele, wo man sich nicht an Paragraphen halten könne, wo vielmehr vieles von der inneren Einstellung abhinge, gibt kein Merkmal, welches das von ihm bezeichnete Zwischengebiet von der Auslegung unterschiede. Denn auch bei der Auslegung eines Gesetzes kann man sich nicht an Paragraphen halten, obwohl es für sie im § 1 StAnpG. eine Vorschrift gibt, die aber nur derjenigen „entspricht", die Ott für das Gebiet anwenden will, in dem man sich nicht an Paragraphen halten könne. Natürlich kann man von einer Vorschrift, die so

[1]) StuW. 1935, I, S. 713.

allgemeine und vielumfassende Begriffe verwendet wie nationalsozialistische Weltanschauung, Volksanschauung, wirtschaftliche Bedeutung der Gesetze und Entwicklung der Verhältnisse, nicht behaupten, daß sie dem Steuerbeamten oder Richter genau vorschriebe, was er zu tun hätte. Hier wird sich vielmehr seine innere Einstellung immer auswirken. Was von Ott zur näheren Kennzeichnung des Raums, der zwischen der Feststellung des Tatbestandes und der Entscheidung über den anzuwendenden Rechtssatz liegen soll, angeführt wird, ist also gerade dasjenige, was für die Auslegung auch zutrifft.

Zu dieser Deutung hat Ott noch nähere Ausführungen gemacht.[1]) Es wird dort dargelegt, daß mit dem allgemeinen Beurteilungsgrundsatz des § 1 Abs. 3 gerade auf das abgestellt sei, worauf es bei der Rechtsanwendung vor allem ankomme. Das Wesentliche bei der Rechtsfindung sei nicht die Auslegung der Gesetzesvorschrift. Das Wesentliche seien vielmehr die bei der Rechtsanwendung zu fällenden Werturteile und Willensentscheidungen. Nur durch Beurteilung ließe sich die Vielgestaltigkeit des Lebens meistern. Werturteile und Willensentscheidungen würden insbesondere dann erforderlich, wenn der Tatbestand und das Gesetz sich nicht decken, weil der Gesetzgeber sich den Tatbestand etwas anders gedacht habe, weil sein Gesetz mehrdeutig sei oder weil er an diesen Tatbestand überhaupt nicht gedacht habe. Hier müsse der Richter rechtschöpfend wirken.

Wenn hier behauptet wird, daß bei der Rechtsfindung nicht die Auslegung, sondern die zu fällenden Werturteile und Willensentscheidungen das Wesentliche seien, so wird vorausgesetzt, daß einmal die Auslegung keine Werturteile und Willensentscheidungen enthält, diese also von der Auslegung verschieden seien und daß sie bei der Rechtsfindung notwendig sind. Gemeinsam mit der Auslegung ist ihnen aber, daß sie gerade dann erforderlich werden, wenn der zur Entscheidung stehende Tatbestand und das Gesetz sich nicht decken.

2. Überlegungen, die angestellt werden, wenn sich Gesetzeswortlaut und Tatbestand nicht decken.

Welche Überlegungen werden denn nun eigentlich angestellt in einem Fall, wo sich der Tatbestand und der Gesetzeswortlaut nicht decken? Die Aufgabe des Rechtswahrers kann es immer nur sein, den vom Gesetzgeber zum Ausdruck gebrachten Willen oder seinen vermutlichen Willen zu verwirklichen. Diese Aufgabe zu erfüllen, ist so schwer, da der Zweck und das Ziel einer gesetzlichen Regelung meist nicht unmittelbar aus dem Wortlaut des Gesetzes zu ent-

[1]) ZdAkfdR. 38 S. 500.

nehmen sind. Das Gesetz knüpft in der Regel an gewisse Tatbestände bestimmte Wirkungen, ohne zu sagen, warum es gerade diese Tatbestände wählt und ihnen gerade diese rechtliche Wirkung beilegt. Daß die Gesetze dazu dienen, die nationalsozialistische Weltanschauung zu verwirklichen, ist nicht immer ein genügender Anhaltspunkt, um den speziellen Gesetzeszweck zu erkennen. Auch wählt das Gesetz zur Kennzeichnung der Tatbestände nicht immer die Merkmale, auf die es ihm entscheidend ankommt, sondern begnügt sich aus gesetzestechnischen Gründen oft mit Begriffen, denen diese Merkmale nicht eigen sind, bei denen aber die ihnen entsprechenden Lebensvorgänge in der Regel diese Merkmale aufweisen. Das Gesetz wählt also z. B. den Begriff Eigentümer, um denjenigen zu bezeichnen, der die wirtschaftliche Nutzung aus einer Sache zieht und sie als ihm gehörig besitzt. Hier sind die wirtschaftlichen Nutzungen und der Besitz kein Merkmal des Eigentums, aber in der Regel mit ihm verbunden. Wenn nun ausnahmsweise der Fall eintritt, wo jemand die wirtschaftlichen Nutzungen und der Besitz übertragen werden, ohne ihn zum Eigentümer zu machen, so fällt der Tatbestand nicht mehr unter den Wortlaut des Gesetzes, und es taucht die Frage auf, ob das Gesetz auf ihn angewandt werden soll oder nicht. Wenn der Rechtswahrer den Willen des Gesetzgebers verwirklichen soll, kann er sich hier nicht allein an den Wortlaut des Gesetzes halten, sondern muß den Sinn der Vorschrift ermitteln. Bei dieser Ermittlung des Sinnes einer Gesetzesvorschrift können natürlich, je nach dem Lebensgebiet, das sie einer Regelung unterwirft, viele Überlegungen notwendig sein, da die verschiedensten Motive auf den Gesetzgeber beim Erlaß des Gesetzes eingewirkt haben können. Die Absätze 1 und 2 des § 1 StAnpG. zählen einige für das Steuerrecht immer zu berücksichtigende Beweggründe auf. Aber die Ermittlung des Zwecks des Gesetzes und der Absicht des Gesetzgebers ist auch der einzige Denkvorgang, den der Rechtswahrer bei der Rechtsanwendung anstellen kann und muß, wenn der Wortlaut des Gesetzes einen Tatbestand nicht erfaßt. Dies gilt nicht nur in den Fällen, wo der Gesetzgeber sich die Tatbestände anders vorgestellt hat oder wo der Wortlaut mehrdeutig ist, sondern auch dort, wo es sich um Tatbestände handelt, an die der Gesetzgeber überhaupt nicht denken konnte, etwa weil sie erst durch die „Entwicklung der Verhältnisse“ geschaffen worden sind. Auch hier kann immer nur geprüft werden, ob diese Tatbestände die Merkmale aufweisen, die zwar nicht unmittelbar im Gesetzeswortlaut enthalten sind, auf die es dem Gesetzgeber aber entscheidend ankommt. Auch die verschiedenen Auslegungsmethoden behandeln nur diesen einen Denkvorgang und unterscheiden sich im wesentlichen nur durch den Grad, bis zu welchem sie eine Abweichung vom Gesetzeswortlaut zulassen.

3. Es bedeutet für das Ergebnis der Rechtsanwendung keinen Unterschied, ob man von den Begriffen des Gesetzes ausgeht oder von der Wirklichkeit des einzelnen Falles.

In den Fällen, wo der Gesetzeswortlaut den Tatbestand nicht deckt, ist es für die Beantwortung der Frage, ob das Gesetz auf ihn angewandt werden kann oder nicht, gleichgültig, ob man die Begriffe des Gesetzes als Ausgangspunkt wählt oder den zur Entscheidung stehenden Sachverhalt. Es ist nicht richtig, wenn Ott behauptet, die Tatbestände nach nationalsozialistischer Weltanschauung beurteilen hieße: „Nicht von Begriffen und Abstraktionen ausgehen, sondern von den Erscheinungen des Lebens, wie sie sich im einzelnen Falle in Wirklichkeit abspielen". Es kommt nur darauf an, das Verhältnis beider zueinander zu prüfen: nämlich festzustellen, ob es dem aus den Abstraktionen des Gesetzes (das sind die Begriffe des Gesetzes) zu entnehmenden Sinn des Gesetzes entspricht, wenn man an den Tatbestand die in dem Gesetz ausgesprochenen Folgen knüpft[1]). Es ist die gleiche Aufgabe für den Rechtswahrer, ob er nun feststellt, daß der Sachverhalt den Begriffen des Gesetzes entspricht, oder ob er prüft, ob der Kreis der Tatbestände, den das Gesetz erfassen will, sich auch auf den zu entscheidenden Sachverhalt erstreckt. Streng genommen ist es gar nicht möglich, von dem einen oder anderen auszugehen, da nur verglichen wird, ob die vorliegende Wirklichkeit und die abstrakte, das sind die Wirklichkeiten, die das Gesetz erfassen will, sich entsprechen. Eine große Schwierigkeit bei der Gesetzesanwendung liegt nur darin begründet, daß der Gesetzgeber mehr Begriffe braucht, als ihm Worte zur Verfügung stehen, so daß er einmal seinen Worten eine andere Bedeutung beilegt als der übrige Sprachgebrauch es tut, und daß er oft das gleiche Wort gebraucht, um verschiedene Begriffe zu bezeichnen. Diese Begriffe stimmen dann zwar in der Regel im wesentlichen überein. Weisen sie aber überhaupt irgendeine Abweichung auf, so daß sich ihre Sphären nicht genau decken, so muß man sie korrekterweise schon als „verschiedene" Begriffe bezeichnen. Diese Tatsache, daß das gleiche Wort in verschiedenen Gesetzen verschiedene Begriffe vertreten kann, ist auch von der Rechtsprechung anerkannt. So führt der Reichsfinanzhof in einer Entscheidung[2]) aus: „Es entspricht feststehender Übung des Reichsgerichts und des Reichsfinanzhofes, daß, wenn zur Bezeichnung von Rechtsbegriffen auf verschiedenen Rechtsgebieten dasselbe Wort gebraucht wird, das den Richter nicht ohne weiteres berechtigt, hinter dem Worte auch für beide Rechtsgebiete den gleichen Begriff zu suchen, der Sinn des Wortes vielmehr für jedes einzelne Gesetz und jede einzelne Gesetzesvorschrift nach

[1]) Vgl. unten S. 54 d. Arbeit.
[2]) RFH. Bd. 12, S. 222.

dem inneren Zweck des Gesetzes erforscht werden muß." Und das Preußische Oberverwaltungsgericht[1]) sagt: „Insbesondere hat er (der Richter) nicht die Rechtsbegriffe eines speziellen Rechtsgebietes, die durch ein bestimmtes Wort bezeichnet sind, ohne weiteres und unverändert auf andere Rechtsgebiete, innerhalb deren das gleiche Wort gebraucht wird, zu übertragen." Nun könnte natürlich ein Rechtswahrer auf den Gedanken kommen, den gleichen Worten ganz starr immer die gleiche Bedeutung beizumessen. Unter dem „Ausgehen von Begriffen und Abstraktionen" könnte dann dieser Irrweg verstanden werden. Aber auch bei dieser Methode kommt man zu dem gleichen abwegigen Ergebnis, wenn man von der Wirklichkeit ausgeht und sie in die aus den Worten des Gesetzes falsch entnommenen Begriffe einordnet.

Es gibt also keine anderen Denkvorgänge nach der Feststellung des Tatbestandes als den, welche Begriffe das Gesetz mit dem von ihm gebrauchten Wort verbunden hat, und den, ob der zur Entscheidung stehende Sachverhalt in diese Begriffe eingeordnet werden kann oder nicht. Der letztere, die Subsumtion, ist verhältnismäßig einfach und unproblematisch. Der erstere ist das eigentliche Problem der Rechtsanwendung und ist von jeher als Auslegung bezeichnet worden. Es ist nicht zu ersehen, wo man von diesem Denkvorgang noch eine besondere von der Auslegung verschiedene Beurteilung des Tatbestandes abspalten sollte. Auch erscheint es nicht möglich, den bisherigen Begriff der Auslegung in eine Beurteilung und in eine Auslegung zu trennen.

IV. Beurteilung des Tatbestandes bedeutet nicht Auslegung des Tatbestandes.

Die Auffassung, daß der § 1 Abs. 3 StAnpG. die Auslegung des Tatbestandes betreffe, ist von W a c k e in einem Aufsatz[2]) „Die Beurteilung von Tatbeständen — ein neuer Grundbegriff?" und in seiner Schrift „Steuerrecht und Rechtsneubau" vertreten worden.

1. Die Begründung dieser Deutung und ihre angebliche Bedeutung im Steuerrecht.

Zur Begründung dieser Ansicht wird ausgeführt, daß einmal die Überschrift „Auslegung" des § 1 StAnpG. darauf hindeute, daß alle in ihm enthaltenen Vorschriften eine Auslegung behandelten, da es sich hier um ein sorgfältig vom Gesetzgeber durchgearbeitetes Gesetz handele. „Die einfachste und natürlichste Auffassung ist also die, anzunehmen, daß der Gesetzgeber in § 1 Abs. 3 StAnpG. die Auslegung von Tatbeständen behandelt, daß also mit den

[1]) Bd. 78, S. 378.
[2]) StuW. 36, I, S. 833.

Worten ‚Beurteilung von Tatbeständen' eine Auslegung gemeint ist"[1]). Zum Beweis dafür, daß es eine Auslegung von Tatbeständen überhaupt gibt, beruft sich Wacke auf das Bürgerliche Recht. Hier sei umgekehrt wie bisher im Steuerrecht nicht die Auslegung der Gesetze geregelt gewesen, dafür aber die Auslegung von Willenserklärungen und von Verträgen (§§ 133, 157 BGB.). Er führt aus, es sei ganz augenscheinlich, daß dem Gesetzgeber zur Zeit des Entwurfs des Bürgerlichen Gesetzbuches die Schaffung von Bestimmungen über die Auslegung von Willenserklärungen und Verträgen als eine viel wichtigere Aufgabe erschienen sei als die Schaffung von Auslegungsbestimmungen für die Gesetze. Und es sei doch ohne weiteres klar, daß bei der Anwendung der Steuergesetze Verträge und Willenserklärungen mindestens ebenso oft der Auslegung bedürften wie im Bürgerlichen Recht. Wenn man von diesem Standpunkt aus auf den § 1 StAnpG. sähe, so fiele es einem wie Schuppen von den Augen, denn es zeige sich, daß der Gesetzgeber hier das Gesamtgebiet aller auslegungsfähigen Verhältnisse überhaupt geregelt hätte: Die Auslegung von Gesetzen und die Auslegung aller juristischen Tatbestände. Und in der Tat müsse es auch im Steuerrecht genau so wie im Bereich des Bürgerlichen Rechtes eine Auslegung von Verträgen und Willenserklärungen geben. Daß das Steueranpassungsgesetz hier von „Tatbeständen" spreche, bedeute nur, daß das Steuerrecht über die bisherige Lehre hinausführe und nicht nur die Auslegung von Willenserklärungen und Verträgen erfassen wolle, sondern auch andere auslegungsfähige Verhältnisse, auf die auch schon die Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuches ausgedehnt worden seien. Für das Steuerrecht seien zwar Willenserklärungen und Rechtsgeschäfte, die zahlreichsten und wichtigsten Tatbestände, weil das Steuerrecht den Wirtschaftsverkehr erfasse, der sich nur durch Rechtsgeschäfte abwickeln könne. Doch könnten juristisch erhebliche Tatbestände auch in anderen Umständen bestehen. Natürlich könne das alles nur für Tatbestände gelten, die überhaupt auslegungsfähig seien. Ein paar für das Steuerrecht besonders wichtige Beispiele seien die Tatbestände der Wohnsitzbegründung, der Wohnsitzaufgabe und des Aufenthaltes. Obwohl es sich hier um Realgeschäfte und nicht um Willenserklärungen handele, müsse doch der Sinngehalt eines bestimmten menschlichen Verhaltens ermittelt werden. Dazu kämen noch weitere Tatbestände, die auslegungsfähig seien, so zahlreiche Äußerungen, die man nicht zu den eigentlichen Willenserklärungen rechnete, wie etwa Anzeigen, Mahnungen, Prozeßhandlungen der Parteien und des Gerichts. Auch der Sinn dieser rechtserheblichen Tatbestände müsse, wenn er zweifelhaft sei, durch Auslegung ermittelt werden; auch auf

[1]) a. a. O. S. 849.

sie erstrecke sich § 1 Abs. 3 StAnpG. Die Auffassung, daß jede Gesetzesauslegung bereits die Tatbestandsauslegung enthalte, versucht Wacke zu widerlegen, indem er behauptet, sie übersähe, daß zunächst einmal, wenn ein Tatbestand festgestellt worden sei, sein wirklicher Inhalt, also z. B. der Inhalt einer Willenserklärung ermittelt werden müsse. Um diesen inneren Sinngehalt des Tatbestandes, der Willenserklärung, zu ermitteln, sei oft eine Auslegung des Tatbestandes erforderlich. Erst wenn durch Auslegung der Inhalt dieser Willenserklärung gefunden sei, könne das Gesetz auf ihn angewandt werden, wobei bei Zweifelhaftigkeit des Gesetzes wiederum eine Auslegung des Gesetzes vonnöten sei. Die Auslegung des Tatbestandes ginge also der Gesetzesauslegung voraus.

Das Ergebnis der Tatbestandsauslegung im Steuerrecht ist nach der Auffassung Wackes aber ein völlig anderes als das der Auslegung im Bürgerlichen Recht. Wenn das Gesetz sage, daß Tatbestände nach nationalsozialistischer Weltanschauung beurteilt (ausgelegt) werden sollten, so erwarte es von dem einzelnen Volksgenossen, daß er sich bei der Schaffung von Tatbeständen von nationalsozialistischer Haltung bestimmen ließe. Wenn die von dem einzelnen Steuerpflichtigen abgegebene Willenserklärung nicht völlig klar sei, was ja gerade bei den verwickelten wirtschaftlichen Tatbeständen des Steuerrechtes häufig der Fall sei, so sollten diese Erklärungen so ausgelegt werden, als ob sie von einem Nationalsozialisten abgegeben worden wären. Der Rechtswahrer habe daher bei der Auslegung des Tatbestandes immer zu fragen: Was hätte ein Nationalsozialist mit einer solchen unklaren Erklärung oder einem solchen unklaren Verhalten zum Ausdruck bringen wollen? Hieraus zieht Wacke die Folgerung, daß dabei vielfach eine Umdeutung des wirklich vorhandenen Willens erforderlich werde. „Es ist klar, daß es sich bei der Auslegung des Verhaltens einzelner Steuerpflichtiger hier vielfach um eine Umdeutung des bei dem Erklärenden wirklich vorliegenden und nicht klar erkennbaren Willens handeln wird. Der Steuerpflichtige hat es vielleicht ganz anders gemeint, als ihm bei seiner unklaren Erklärung oder seinem zweideutigen Verhalten auf Grund der Auslegungsvorschrift unterstellt werden muß. Damit zeigt sich, daß in diesem Falle das Steuerrecht dem wirklich vorhandenen Willen nicht die entscheidende Bedeutung beimißt. Das Steuerrecht hat hier eine andere Haltung als sie das Bürgerliche Recht bisher bewies. Dieses versuchte mit allen Mitteln, dem individualistischen Parteiwillen zum Siege zu verhelfen und ihn, wenn er fehlerhaft war, von krankhaften und störenden Einflüssen zu befreien. Das Steuerrecht stand hier schon immer ganz anders, wofür das beste Beispiel sein Kampf gegen die Gesetzesumgehung darstellt, der zunächst im § 5 (später § 10) RAO., jetzt in § 6 StAnpG. seinen Niederschlag gefunden hat. Auch in diesem Falle wird unzweideutig

erklärt, daß rechtsgeschäftliche Erklärungen, die sich als Mißbrauch bürgerlich-rechtlicher Formen darstellen, unbeachtlich sind, und daß dem Handelnden ausdrücklich andere Erklärungen unterstellt werden. Die Entwicklung des Steuerrechts berührt sich also aufs engste mit allen Bestrebungen der Rechtserneuerung, die auf eine Einschränkung der Willensfreiheit, auf eine Beschränkung der Vertragsfreiheit hinzielen."

2. Beurteilung bedeutet nicht Auslegung.

Wenn Wacke unter Berufung auf die Überschrift „Auslegung" des § 1 behauptet, die von ihm gegebene Deutung des § 3 sei die einfachste und natürlichste, so kann man dem entgegenhalten, daß das Gesetz in Abs. 3 im Gegensatz zum Abs. 1 nicht von einer Auslegung, sondern von einer Beurteilung spricht. Beurteilung bedeutet aber nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauch nicht die Ermittlung des Sinngehaltes einer Erklärung des Gesetzgebers oder des einzelnen Volksgenossen, sondern ist nichts anderes, als die Übertragung eines sinnlich wahrgenommenen Tatsachenkomplexes in Begriffe. Die Erklärung, daß das Steueranpassungsgesetz den Ausdruck „Beurteilung" gewählt habe, weil der bisherige Sprachgebrauch nur dahin ging, wohl die Deutung bestimmter Erklärungen, nicht aber eines sonstigen Verhaltens mit dem Worte „Auslegung" zu umfassen, rechtfertigt nicht die Annahme, daß der Gesetzgeber nun auf einmal unter dem Wort „Beurteilung" das begriffen haben will, was man gewöhnlich mit dem Wort „Auslegung" bezeichnet. Die Erweiterung der Auslegung über die Erklärungen hinaus auch auf „sonstiges" Verhalten käme ja schon durch die Hinzufügung der Worte „von Tatbeständen" deutlich zum Ausdruck, da ja der Tatbestand nach Wackes Auffassung sowohl die Willenserklärung als auch das sonstige Verhalten mitumfaßt. Der Vorgang der Auslegung bliebe doch der gleiche, nur der Gegenstand, auf den sie sich erstreckt, wäre ein anderer geworden. Diese Änderung würde doch am klarsten zum Ausdruck gebracht, wenn man statt von „Auslegung von Willenserklärungen" von „Auslegung von Tatbeständen" oder ähnlichem spräche und nicht von Beurteilung. Denn wenn es bisher schon nicht üblich war, von einer Auslegung von Rechtshandlungen usw. zu sprechen, so war es noch viel weniger üblich, von einer Beurteilung von Willenserklärungen zu sprechen, wenn man deren Auslegung meinte. Es bedarf also schon eines etwas komplizierten Gedankenganges, um zu erklären, warum der Gesetzgeber Beurteilung sagt, wenn er Auslegung meint, so daß die Auffassung Wackes durchaus nicht ohne weiteres als die einfachste,natürlichste und richtigste erscheint. Viel wichtiger für die Entscheidung der Frage, ob die von Wacke gegebene Deutung des § 1 Abs. 3 StAnpG. die richtige ist, ist aber,

ob es für das Steuerrecht überhaupt einer Vorschrift über die Auslegung von Willenserklärungen und sonstigem Verhalten bedarf.

3. Das Steuerrecht bedarf keiner Vorschrift über die Auslegung von Tatbeständen (Willenserklärungen).

Die Bedeutung der Auslegung von Willenserklärungen im Bürgerlichen Recht kann nicht bestritten werden. Es ist aber nicht ohne weiteres klar, „daß bei der Anwendung der Steuergesetze Verträge und Willenserklärungen mindestens genau so oft der Auslegung bedürfen als im Bürgerlichen Recht". Vertrag und Willenserklärung sind Begriffe, die aus einer bürgerlich-rechtlichen Betrachtung bestimmter Vorgänge des Wirtschaftslebens entstanden sind. Sie haben daher auch grundsätzlich nur für diesen Teil der Rechtsordnung Bedeutung. Nun erfaßt zwar das Steuerrecht auch vorwiegend das Wirtschaftsleben — ebenso wie das Bürgerliche Recht —, aber es betrachtet es doch von einem ganz anderen Standpunkte aus. Das Bürgerliche Recht regelt in erster Linie die wirtschaftlichen Beziehungen der einzelnen Volksgenossen zueinander und überläßt es weitgehend ihrem Willen, diese Beziehungen zueinander selbst zu gestalten. Das Steuerrecht hingegen geht im wesentlichen von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des einzelnen aus, und allein der Gesetzgeber bestimmt, welche Abgaben der einzelne Steuerpflichtige und in welcher Höhe er sie zu leisten hat. Diese vollkommene Verschiedenheit der Betrachtungsweise gleicher Lebensvorgänge wird vielleicht z. T. dadurch verwischt, daß das Steuerrecht viele Begriffe aus dem Bürgerlichen Recht übernommen hat. Das erklärt sich aber nur daraus, daß das Steuerrecht das jüngere Rechtsgebiet ist und eine Einordnung der Lebensvorgänge in ein nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten geschaffenes Begriffssystem noch nicht möglich ist. Dieses kann sich nur allmählich entwickeln, nachdem die für dasselbe entscheidenden Gesichtspunkte gefunden worden sind. Die Loslösung des Steuerrechts von den im Bürgerlichen Recht gebrauchten Worten, die sich als unzweckmäßig für das Steuerrecht erweisen, macht ja auch immer deutlichere Fortschritte. Nun sind aber gerade Willenserklärungen und Vertrag Begriffe, die im höchsten Maße charakteristisch für eine bürgerlich-rechtliche Betrachtung sind, da unter ihnen gerade solche Vorgänge erfaßt werden (Äußerungen), die darauf gerichtet sind, Rechtsbeziehungen zu Personen oder Gegenständen zu begründen, aufzuheben oder zu ändern. Für die Begründung und Veränderung dieser Rechtsverhältnisse spielt der Wille der Beteiligten eine entscheidende Rolle, da auch nach heutiger Rechtsauffassung das von ihm erstrebte Ziel gebilligt und geschützt wird, soweit es der Volksgemeinschaft dienlich ist oder jedenfalls der Gemeinschaftsordnung nicht entgegensteht. Hier kommt es also darauf an, wenn der Wille nur mangelhaft oder

mißverständlich zum Ausdruck gebracht ist, den wirklichen Willen zu ermitteln (§ 133 BGB.) bzw. bei unklaren oder dem Willen nicht entsprechenden Erklärungen die Interessen anderer Beteiligten zu wahren (§§ 116 ff., 157 BGB.). Das Steuerrecht hingegen knüpft an die beim einzelnen bestehenden wirtschaftlichen Zustände oder an wirtschaftliche Vorgänge an, die zwar vielleicht zum größten Teil durch Willenserklärungen herbeigeführt oder veranlaßt worden sind, deren Verhältnis zu diesen Willenserklärungen aber für das Steuerrecht keinerlei Bedeutung hat. Es interessiert im Steuerrecht nicht, ob die Vermögenszustände, die bestehen, oder die Vermögensverschiebungen, die stattgefunden haben, den von den Beteiligten abgegebenen Willenserklärungen entsprechen oder nicht. Das Steuerrecht spricht z. B. von Einkommen und Leistung; ob dieses Einkommen auf Grund von Willenserklärungen bezogen, oder ob die Leistung auf Grund eines Rechtsgeschäftes bewirkt wird oder nicht und auf Grund welcher Rechtsgeschäfte sie bewirkt wird, sind Fragen, die von keiner oder nur von untergeordneter Bedeutung sind. Das Steuerrecht verwendet zur Bildung seiner Begriffe andere Gesichtspunkte. Es unterscheidet z. B., ob Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb oder aus selbständiger oder unselbständiger Arbeit oder dem Kapitalvermögen bezogen worden sind, ob Leistungen gegen Entgelt erbracht worden sind oder nicht. Die Behauptung, daß für das Steuerrecht sicherlich Willenserklärungen und Rechtsgeschäfte die zahlreichsten und wichtigsten Tatbestände seien, weil das Steuerrecht den Wirtschaftsverkehr erfasse, der sich nur durch Rechtsgeschäfte abwickeln könne, kann nicht als richtig anerkannt werden. Willenserklärungen und Rechtsgeschäfte sind Begriffe und keine Tatbestände. Die Lebensvorgänge (Tatbestände), die man bei bürgerlich-rechtlicher Betrachtung als solche Willenserklärungen oder Rechtsgeschäfte bezeichnet, werden vom Steuerrecht — weil für seine Betrachtungsweise unwesentlich — entweder überhaupt nicht oder doch durch Begriffe erfaßt, die den steuerrechtlichen Gesichtspunkten entsprechen. Es ergibt sich also hieraus, daß Willenserklärung und Rechtsgeschäft für das Steuerrecht keine oder jedenfalls eine so untergeordnete Bedeutung haben, daß die Aufnahme einer besonderen Auslegungsvorschrift für sie überflüssig erscheint. Zudem hätte man den in den Auslegungsvorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuches enthaltenen allgemeinen Rechtsgedanken in Fällen, wo tatsächlich einmal eine solche Auslegung notwendig wäre (mir ist kein Beispiel bekannt, und auch Wacke führt in seinen Darlegungen kein solches an), anwenden können.

4. Eine Umdeutung von Willenserklärungen ist überflüssig.

Die Aufnahme einer Vorschrift über die Auslegung von Tatbeständen in das Steuerrecht läßt sich auch nicht dadurch recht-

fertigen, daß man durch die von ihr getroffene Regelung zu einem anderen Ergebnis kommt als bei den entsprechenden Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuches. Nach der von Wacke vertretenen Auffassung sollen die von einem Steuerpflichtigen abgegebenen Willenserklärungen, wenn sie nicht völlig klar sind, so ausgelegt werden, als ob sie von einem Nationalsozialisten abgegeben worden wären. Im Gegensatz zum Bürgerlichen Recht wird hier nicht dem wirklichen Willen die entscheidende Bedeutung beigelegt, sondern es findet eine Umdeutung des wirklich vorhandenen Willens statt.

Wenn in der Rechtsordnung den Willenserklärungen eine Bedeutung zukommt, dann doch nur deshalb, weil der in ihnen zum Ausdruck gebrachte Wille Berücksichtigung finden soll. Es ist deshalb sinnvoll zu sagen, daß dieser Wille nicht nur aus der objektiven (buchstäblichen) Bedeutung der von dem Erklärenden gebrauchten Worte zu entnehmen ist, sondern um seinen wirklichen Willen zu ermitteln, auch die Umstände zu berücksichtigen sind, unter denen seine Erklärung abgegeben wurde. Warum aber Auslegung von Willenserklärungen, wenn der wirklich dahinter stehende Wille doch außer acht gelassen werden soll? Und warum Umdeutung des Willens nur dann, wenn eine unklare Erklärung abgegeben worden ist, während in einem gleichliegenden Fall bei einem klar zum Ausdruck gebrachten Willen dieser Berücksichtigung finden würde? Mit der Umdeutung des Willens liegt es genau so wie mit der oben behandelten Unterstellung eines veränderten Tatbestandes. Der Gesetzgeber hat es nicht nötig, sich einer so komplizierten Konstruktion wie der Umdeutung von Willenserklärungen zu bedienen. Entweder er berücksichtigt den Willen des einzelnen Volksgenossen, weil sein Bestreben zugleich dem Gesamtwohl dient, oder er berücksichtigt ihn nicht, weil er dem Volkswohl entgegensteht. Kann der Wille des einzelnen in solchen Fällen keine Beachtung finden, so braucht ihn das Gesetz nicht umzudeuten, sondern kann eine selbständige Regelung treffen. Denn eine Umdeutung des wirklich vorhandenen Willens kann doch nicht mehr als der Wille des Erklärenden angesehen werden, sondern nur als ein vom Gesetzgeber gewollter Wille. Berücksichtigt das Gesetz den Willen des Erklärenden, so kann es nur von Bedeutung sein, ob im Interesse des Erklärenden auf den wirklichen Willen oder im Interesse anderer Beteiligten auf den zum Ausdruck gebrachten Willen, die hier voneinander abweichen können, mehr Gewicht gelegt werden soll. Zwischen diesen verschiedenen Interessen einen Ausgleich zu finden, kann allein der Sinn jeder Regel über die Auslegung von Willenserklärungen sein, und ihr dient auch die Regelung des Bürgerlichen Gesetzbuches. Wenn die Rechtserneuerung bestrebt ist, eine „Einschränkung der Willensfreiheit“ (gemeint ist wohl die Verwirklichung des Willens des einzelnen Volksgenossen) zu erzielen, so müssen eben die

Willenserklärungen überhaupt an Beachtung verlieren, und das Gesetz muß bestimmen, was bisher dem Einzelwillen überlassen war. Aber dazu bedarf es keiner Umdeutung von Willenserklärungen.

Überdies erscheint das Ergebnis dieser Umdeutung, das jedem Handelnden unterstellt, daß er seine Erklärung als wirklicher Volksgenosse abgegeben hat, durchaus nicht immer wünschenswert und zweckmäßig. Soll z. B. bei einem Steuerpflichtigen, der, um Steuern zu hinterziehen, ein Scheingeschäft abgeschlossen hat, wenn keine Klarheit darüber verschafft werden kann, ob seine Abmachungen ernstlich gemeint sind oder nicht, ohne weiteres unterstellt werden, daß er seine Erklärungen als wirklicher Volksgenosse, d. h. ernstlich gemeint, abgegeben hat? Soll das auch gelten, wenn es sich um einen mehrfachen Steuerbetrüger handelt? Sollen die unklaren Erklärungen eines jüdischen Schiebers, der doch auch am Wirtschaftsleben teilnimmt und steuerpflichtig ist, so umgedeutet werden, als ob ein Nationalsozialist sie abgegeben hätte? Man sieht an diesen Beispielen, daß durchaus mit Hilfe der Umdeutung nicht immer Ergebnisse erzielt würden, die im Sinne unserer heutigen Rechtsauffassung lägen. In den oben angeführten Fällen würde es doch wohl besser sein, den wirklichen Willen des Steuerpflichtigen aus den Umständen, unter denen die Erklärung abgegeben wurde, zu erforschen, also etwa die Tatsache, daß es sich um einen Steuerbetrüger handelt, zu berücksichtigen, und den so ermittelten, wahrscheinlich wirklich vorhandenen Willen entsprechend zu bewerten.

Die Auffassung, daß der Gesetzgeber durch den § 1 Abs. 3 StAnpG. die Auslegung von Tatbeständen habe regeln wollen, läßt sich also weder aus dem Wortlaut des Gesetzes, noch aus der Notwendigkeit einer Vorschrift über die Auslegung von Willenserklärungen und Rechtsgeschäften für das Steuerrecht, noch durch das Ergebnis einer solchen Auslegung (Umdeutung) rechtfertigen.

V. Die unmittelbare Anwendbarkeit des § 1 Abs. 3 StAnpG.

Es ist die Ansicht vertreten worden, daß man den Grundsatz über die Beurteilung von Tatbeständen (§ 1 Abs. 3 StAnpG.) auch anwenden könne, ohne den zur Entscheidung stehenden Sachverhalt mit einer anderen gesetzlichen Vorschrift in Verbindung zu bringen. So hat Staatssekretär Reinhardt auf einem Vortrag bei der Jahrestagung der Akademie für Deutsches Recht am 23. Oktober 1936 ausgeführt[1]): „§ 1 Abs. 3 StAnpG. ist ein unmittelbar anwendbarer Rechtssatz. Infolgedessen muß, wenn eine bestimmte steuergesetzliche Vorschrift zur rechtlichen Beurteilung eines Tatbestandes nicht ausreicht, oder wenn die Anwendung der bestimmten steuergesetzlichen Vorschrift zu einem mit der nationalsozialistischen

[1]) Abgedr. in DStZtg. 1936 S. 1298.

Weltanschauung nicht vereinbaren Ergebnis führt, auf den allgemeinen Beurteilungsgrundsatz des § 1 Abs. 3 StAnpG. zurückgeführt werden." In einem ähnlichen Sinne sagt auch K. H. Schmitt[1]), daß Beurteilung nach nationalsozialistischer Weltanschauung bedeutet, daß dann, wenn ein Gesetz zur Beurteilung eines Tatbestandes fehle, die Beurteilung unmittelbar aus der nationalsozialistischen Weltanschauung zu erfolgen habe. Oder, daß im Einzelfall, obwohl ein Gesetz zur Beurteilung des Tatbestandes vorhanden sei, diesem Gesetz die Anwendung versagt werden müsse, wenn besondere, von den Gesetzen nicht gewürdigte Tatumstände nach nationalsozialistischer Weltanschauung eine andere Entscheidung forderten als die, die durch Anwendung des Gesetzes zu erzielen wäre. Ebenso schreibt Ott[2]), daß die nationalsozialistische Weltanschauung der unmittelbar anzuwendende Maßstab für die Beurteilung aller Tatbestände (für die Wertung aller Lebenserscheinungen) sei, während die Auslegungsvorschriften des § 1 Abs. 1 und 2 StAnpG. ihre Wirkungen nur mittelbar äußerten, da sie mit den Tatbeständen nur auf dem Umweg über die auszulegenden Gesetzesvorschriften in Verbindung kämen. Endlich hat auch der Reichsfinanzhof in einem Urteil vom 28. November 1936[3]) unter Berufung auf die oben angeführten Ausführungen von Reinhardt diese Auffassung vertreten, wenn er dort sagt: „Soweit dieser Tatbestandsbeurteilung die Vorschrift von § 87 Abs. 5 RAO. entgegenstünde, würde sie durch den allgemeinen Beurteilungsgrundsatz des § 1 Abs. 3 StAnpG. außer Anwendung gesetzt sein".

Während die bisher behandelten Auffassungen dem § 1 Abs. 3 StAnpG. immer nur eine Bedeutung in Verbindung mit anderen gesetzlichen Vorschriften zumaßen, wird hier behauptet, daß es Fälle gebe, bei denen eine bestimmte rechtliche Folge direkt aus dem § 1 Abs. 3 herzuleiten sei. Und zwar soll der § 1 Abs. 3 nach den oben angeführten Deutungen nicht nur dann Platz greifen, wenn es sich um Tatbestände handelt, für die eine Regelung durch andere Gesetze fehlt, sondern auch in solchen Fällen, wo zwar eine Regelung durch andere Gesetze gegeben ist, deren Anwendung im Einzelfall aber im Ergebnis nicht der nationalsozialistischen Weltanschauung entspricht.

1. Ist ein Gesetz an sich auf einen Tatbestand anwendbar, so kann seine Anwendung nicht von einer Übereinstimmung mit dem § 1 Abs. 3 StAnpG. abhängig gemacht werden.

Gegen die dem § 1 Abs. 3 StanpG. hierdurch gegebene Bedeutung, die jedenfalls im Geltungsbereich des Steuerrechts eine

[1]) DStZtg. 1936 S. 1366.
[2]) ZAkfDR. 1938 S. 500.
[3]) abgedr. in StuW. 36 Nr. 534.

grundlegende Umwälzung der obersten Grundsätze des Verwaltungsrechts bedeuten würde, spricht zunächst die Stellung des § 1 Abs. 3. Einer Vorschrift, die durch einen dritten Absatz in einen Paragraphen eingefügt worden ist, der durch seine Überschrift „Auslegung" in keiner Weise dieser Bedeutung Rechnung trägt, kann der Gesetzgeber eine so wichtige Aufgabe und eine so weitgehende Wirkung, die weit über den Rahmen einer Auslegung hinausgehen würde, kaum zugedacht haben. Auch würde man für diesen Fall wohl annehmen dürfen, daß der Gesetzgeber in seiner ausführlichen Begründung zum Steueranpassungsgesetz[1]) auf diese Bedeutung des § 1 Abs. 3 hingewiesen hätte. In der Begründung fehlt aber überhaupt jeder Hinweis darauf, und Erläuterungen zu dem gesamten § 1 sind an dieser Stelle nur hinsichtlich seiner Bedeutung für die Auslegung gegeben worden. Aber auch aus anderen Gründen kann man darauf schließen, daß der Gesetzgeber eine solche Vorschrift nicht in das Steuerrecht einführen wollte. Er würde damit gleichsam den Rechtswahrer zum Richter über sich selbst gemacht haben. Denn der Rechtswahrer hat danach nicht nur zu ermitteln, ob im einzelnen Falle die in Frage kommenden und nach den Grundsätzen des § 1 Abs. 1 und 2 ausgelegten Gesetzesvorschriften Anwendung finden oder nicht, sondern darüber hinaus auch zu prüfen, ob das Ergebnis dieser Rechtsanwendung dem Grundsatz des § 1 Abs. 3 entspricht oder nicht. Je nach dem jeweiligen Ausgang dieser Prüfung müßte dann die Anwendung des Gesetzes erfolgen oder von ihr abgesehen werden. Nicht der Gesetzgeber würde also in seinen allgemeinen Regeln darüber entscheiden, was nach nationalsozialistischer Weltanschauung Rechtens sein soll, sondern der Rechtswahrer bei der Beurteilung des einzelnen Falles. Es ist ganz klar, daß der Gesetzgeber eine solche Vertauschung seiner Rolle mit dem Rechtswahrer durch die Einführung des § 1 Abs. 3 StAnpG. nicht gewollt haben kann.

2. Eine Übereinstimmung mit dem § 1 Abs. 3 StAnpG. ist auch bei den vor dem 16. 10. 1934 erlassenen Gesetzen nicht erforderlich, um ihre Anwendung zu rechtfertigen.

Auch kann nicht als richtig anerkannt werden, daß die vor 1933 erlassenen und heute noch in Kraft befindlichen Steuergesetze nach dem Grundsatz des § 1 Abs. 3 einer Prüfung unterzogen werden müssen, ob und inwieweit sie noch nach dem Erlaß des Steueranpassungsgesetzes angewandt werden können. Diese Auffassung wird vor allem von Reinhardt[2]) vertreten: „Unter diesen aus der Zeit des früheren Systems stammenden Vorschriften ist zu unterscheiden zwischen... Vorschriften, die mit der nationalsozialistischen Weltanschauung entweder überhaupt nicht oder nicht

[1]) RStBl 34 S. 1398.
[2]) DStZtg. 36, Nr. 41, S. 1214.

in allen Punkten im Einklang stehen. Solche Vorschriften sind durch den allgemeinen Beurteilungsgrundsatz des § 1 Abs. 3 außer Anwendung gesetzt oder eingeschränkt worden. Es greift hier die allgemeine Rechtsregel Platz, daß die neuere Gesetzesvorschrift (§ 1 Abs. 3 StAnpG.) den Vorrang hat vor älteren Gesetzesvorschriften, die mit der neueren Gesetzesvorschrift nicht in Einklang stehen."

Für den § 1 Abs. 3 gilt natürlich auch die allgemeine Rechtsregel, daß neuere Gesetzesvorschriften den Vorrang vor älteren Gesetzen haben. Aber die Anwendung dieser Rechtsregel sagt nichts über die Bedeutung, die der Gesetzgeber dem § 1 Abs. 3 zugedacht hat. Sie beweist nicht, daß dem § 1 Abs. 3 die ihm nach den obigen Auffassungen beigelegte Bedeutung zukommt, sondern kann in diesem Sinne erst angewandt werden, wenn festgestellt ist, daß der § 1 Abs. 3 den Rechtswahrer ermächtigen will, in den Fällen, die durch die vor dem 16. 10. 1934 erlassenen Gesetze „beurteilt" worden sind, selbständig das Ergebnis der Anwendung nach nationalsozialistischer Weltanschauung zu beurteilen und, je nach dem Ausgange dieser Beurteilung, das Gesetz anzuwenden oder ganz außer Betracht zu lassen. Aus dem Wortlaut und der Stellung des § 1 Abs. 3 ist jedenfalls nicht ohne weiteres zu entnehmen, daß die Tatbestände einmal nach dem Gesetz beurteilt werden sollen und einmal nach dem Grundsatz des § 1 Abs. 3, und daß bei einer Abweichung beider voneinander die letztere über die Gültigkeit dieser Gesetzesvorschrift entscheiden soll. Es ist auch in keiner Weise gerechtfertigt, einen Unterschied zu machen zwischen Gesetzesvorschriften, die vor dem 30. 1. 1933 oder vor dem 16. 10. 1934 und nach diesen Zeitpunkten erlassen sind. Auch die heute erlassenen Gesetze können im Einzelfalle in ihrer Anwendung der nationalsozialistischen Weltanschauung widersprechen. Daß sie es nicht tun sollten und es in der Regel auch nicht tun werden, beweist nicht, daß sie es nicht können. Es ist z. B. durchaus möglich, daß sich die Auswirkung eines Gesetzes bei seinem Erlaß noch nicht übersehen läßt und sich erst bei seiner Anwendung seine Abänderungsbedürftigkeit zeigt. Warum sollte hier für den Rechtswahrer nur die Auslegung des Gesetzes gemäß den Absätzen 1 und 2 des § 1 zulässig sein und nicht die selbständige Beurteilung gemäß § 1 Abs. 3? Warum soll ein Unterschied gemacht werden zwischen den vor dem 16. 10. 1934 im nationalsozialistischen Staat erlassenen Gesetzen und den später erlassenen? Denn diese Unterscheidung würde sich zwangsläufig ergeben, wenn die unmittelbare Anwendbarkeit des § 1 Abs. 3 damit begründet wird, daß jüngere Gesetzesvorschriften den Vorrang vor älteren Gesetzen hätten.

Es wird in der Rechtsordnung im allgemeinen kein Unterschied gemacht zwischen den aus dem früheren Staat übernommenen Gesetzen und den später erlassenen, da auch die Weitergeltung dieser übernommenen Gesetze auf dem Willen des national-

sozialistischen Gesetzgebers beruht und ihnen daher durchaus keine schwächere Wirkung beizumessen ist. Allerdings ist bei den aus der vornationalsozialistischen Zeit stammenden Gesetzen immer genau zu prüfen, ob sie überhaupt noch in Geltung sind (wie es z. B. immer anzunehmen ist, wenn der nationalsozialistische Gesetzgeber an solchen Gesetzen Änderungen vorgenommen hat, wie z. B. an der RAO.), und zu beachten, daß auf sie die im nationalsozialistischen Staat geltenden Auslegungsvorschriften anzuwenden sind. Die Antwort auf die Frage, ob diese Gesetze noch in Geltung sind, ergibt sich aber nicht aus dem § 1 Abs. 3, sondern allein aus dem Willen des Gesetzgebers, gleichgültig, ob und auf welche Art er zum Ausdruck gebracht worden ist. Wollte der Gesetzgeber allgemein (im Gegensatz zur Anwendung im Einzelfalle) die Anwendung einzelner Gesetze aus der früheren Zeit ausschließen, so hätte er doch wohl nicht von der Beurteilung von Tatbeständen, sondern von der Beurteilung von Gesetzen bzw. von der Beurteilung der Weitergeltung von Gesetzen gesprochen. Es ist also nicht ersichtlich, daß die übernommenen Gesetze vor ihrer Anwendung noch einer besonderen Beurteilung gemäß § 1 Abs. 3 bezüglich ihrer Weitergeltung zu unterwerfen sind.

3. Aus dem § 1 Abs. 3 StAnpG. läßt sich unmittelbar keine Steuerpflicht herleiten.

Auch eine unmittelbare Beurteilung eines Tatbestandes nach nationalsozialistischer Weltanschauung durch den Rechtswahrer gemäß § 1 Abs. 3 in Fällen, wo überhaupt eine gesetzliche Regelung fehlt, läßt sich nicht rechtfertigen. Es gilt auch heute noch der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. Das heißt: es dürfen Eingriffe seitens der Verwaltung, die die Gliedstellung des einzelnen in der Gemeinschaft betreffen (dazu gehören auch die Eingriffe in das Vermögen), nicht nur nicht vorgenommen werden, wenn sie keinem Gesetze widersprechen, sondern nur dann vorgenommen werden, wenn für die Verwaltung eine gesetzliche Ermächtigung zu einem solchen Eingriff besteht. Ein besonderes Bedürfnis, diesen Grundsatz streng durchzuführen, besteht auf den Gebieten, wo diese Eingriffe in die Stellung des einzelnen in der Volksgemeinschaft besonders spürbar sind, also vor allem auch im Steuerrecht. Der Grund für die Gültigkeit dieses Grundsatzes liegt heute weniger darin, den einzelnen vor der Willkür des Verwaltungsbeamten zu schützen, als darin, daß es der Staatsführung überlassen bleiben muß, zu bestimmen, was seitens der Verwaltung zur Verwirklichung der nationalsozialistischen Weltanschauung getan werden muß. Einmal liegt es im Interesse der Ordnungsmäßigkeit der Verwaltung, insbesondere wenn sie so kompliziert ist wie die unseres heutigen Staates, wenn der einzelne Verwaltungsbeamte nur die Aufgaben erfüllt, die ihm zugewiesen sind, und nur solche Eingriffe vornimmt, zu denen eine Ermächtigung durch

die Führung vorliegt. Darüber hinaus kann es dem einzelnen Verwaltungsbeamten nicht überlassen bleiben, bei gesetzlich nicht geregelten Sachverhalten nach Gesichtspunkten, die er — vielleicht irrtümlich — nach bestem Gewissen für die der nationalsozialistischen Weltanschauung hält, zu entscheiden, ob hier seitens der Staatsverwaltung eingegriffen werden soll oder nicht.

Es ist im Rahmen dieser Arbeit nicht möglich, alle die Fragen und Meinungen zu behandeln, die seit der Errichtung des neuen Staates zu dem Problem der Rechtmäßigkeit zur Erörterung stehen[1]). Es soll hier nur die Ansicht eines Steuerrechtlers[2]) angeführt werden, der zwar für die Verwaltung den Grundsatz der Rechtmäßigkeit fordert, aber sich im Grunde doch in seiner Auffassung zu dem Gedanken der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung bekennt: „Wir haben heute wieder erkannt, daß Gesetzmäßigkeit und Rechtmäßigkeit voneinander zu scheiden sind. Nicht auf die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung kommt es uns heute entscheidend an, vielmehr ist die Rechtmäßigkeit der Verwaltung unser Ziel. Das lebendige Recht der politischen Ordnung kann auch dann zu uns sprechen, wenn Gesetze keine positiven Normen geben (30. 6. 1934!). Trotzdem können wir den Grundsatz gesetzmäßiger Verwaltung nicht einfach über Bord werfen. Denn es ist klar, daß auch heute der Verwaltungsbeamte die ihm vom Führer in der Form des Gesetzes gegebenen Weisungen unbedingt einhalten muß. In diesem Sinne gilt nach wie vor der Grundsatz gesetzmäßiger Verwaltung..... Heute sichert der Grundsatz gerade den unbedingten Vorrang des Führerwillens vor allen anderen Erwägungen und stellt dadurch die Einheitlichkeit der Gemeinschaft und der Führungsordnung her." Und schließlich schreibt er[3]): „Man darf niemals übersehen, daß es keineswegs nur individuelle Interessen sind, die eine Kontrolle der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verlangen". Wenn das lebendige Recht der politischen Ordnung zu uns sprechen kann, wenn das Gesetz keine positiven (geschriebene ?) Normen gibt, so kann es doch eben nur dann zu uns sprechen, wenn eine (auch ungeschriebene) Norm gegeben ist. Und wenn der Führerwille den Vorrang vor allen anderen Erwägungen hat, so beruht doch auch gerade die Geltung des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung auf dem Führerwillen. Soweit es sich um das Bestehen oder Nichtbestehen einer Steuerpflicht handelt, ist dieser Grundsatz auch unmißverständlich in dem § 3 Abs. 1 StAnpG. zum Ausdruck gekommen, wenn es dort heißt, daß die Steuerschuld erst entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das G e s e t z die Steuer knüpft.

[1]) Vgl. dazu Dieckmann, Der Vorbehalt des Führerwillens und der Vorbehalt des Gesetzes im ns. Verfassungsrecht, Bonner Diss. 1937.
[2]) Wacke, Steuerrecht und Rechtsneubau S. 122.
[3]) a. a. O. S. 149.

Eine Aufhebung dieses Grundsatzes würde es aber bedeuten, wollte man aus dem § 1 Abs. 3 unmittelbar eine Regelung von Sachverhalten dann entnehmen, wenn eine solche durch ein sonstiges Gesetz fehlt. Der so gedeutete § 1 Abs. 3 kann nicht als eine Ermächtigung im Sinne des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung angesehen werden und auch nicht als Gesetz im Sinne des § 3 Abs. 1 StAnpG. Denn der so allgemein gehaltene Beurteilungsgrundsatz des § 1 Abs. 3 würde für den Steuerbeamten eine Einschränkung weder in der Auswahl der Tatbestände noch in der Verhängung der rechtlichen Folgen bedeuten. Die einzige Einschränkung, die für ihn bestehen würde, wäre die, daß seine Beurteilung dem Ziel der Rechtsordnung überhaupt dienen müsse, d. h. der nationalsozialistischen Weltanschauung entsprechen müsse. Diese Einschränkung besteht aber selbst für den Gesetzgeber, der seine Gesetze hiernach ausrichtet. Der Steuerbeamte würde daher nicht mehr gebunden sein als dieser auch. Wollte der Gesetzgeber eine so grundlegende Änderung in das Steuerrecht einführen, so würde er das sicherlich auch — wie oben schon ausgeführt — an einer anderen Stelle getan haben, dem Paragraphen, der sie enthält, nicht die Überschrift „Auslegung" gegeben und endlich diese Bedeutung des § 1 Abs. 3 in der amtlichen Begründung nicht ohne weiteres übergangen haben. Durch die Hinzufügung des Beurteilungsgrundsatzes zu der Auslegungsvorschrift des Steuerrechts ist also bezüglich des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit keine Änderung gegenüber dem früheren Rechtszustand eingetreten, den B e c k e r in seinen Erläuterungen zum § 4 AO. a. F.[1]) durch die Worte gekennzeichnet hat: „Auch der Satz des Schweizerischen Zivilgesetzbuches, daß der Richter bei Lücken im Gesetz nach der Regel entscheiden soll, die er als Gesetzgeber aufstellen würde, darf aus dem § 4 nicht entnommen werden." Hierbei muß berücksichtigt werden, daß es sich bei dieser Regel des Schweizerischen Zivilgesetzbuches um einen Satz handelt, der nur für das Privatrecht gilt. Er hat auf diesem Rechtsgebiet eine besondere Berechtigung, weil es sich hier oft als unumgänglich notwendig erweist, einen Ausgleich zwischen streitenden Parteien zu schaffen, auch wenn ein Gesetz für diesen Streitfall keine Regelung trifft, während es im Steuerrecht durchaus erträglich erscheint, wenn den einzelnen keine Steuerpflicht trifft in einem Fall, wo der Steuerbeamte es für angebracht hält.

4. Durch Auslegung läßt sich das gleiche Ziel erreichen wie durch eine unmittelbare Anwendbarkeit des § 1 Abs. 3 StAnpG.

Aber auch Reinhardt scheint eine unmittelbare Anwendbarkeit des § 1 Abs. 3 nicht unbedingt für notwendig zu halten, um im

[1]) a. a. O. Anm. 5.

Steuerrecht zu zweckmäßigen und erwünschten Ergebnissen zu kommen. Denn er hat in seinem Vortrag[1]) über die Beurteilung von Tatbeständen nach nationalsozialistischer Weltanschauung ausgeführt, daß jede Gesetzesvorschrift im Einzelfall nur soweit als maßgebend angesehen werden könne, als nicht besondere Tatumstände, die weder in der betreffenden noch in einer anderen Gesetzesvorschrift berücksichtigt seien, nach nationalsozialistischer Weltanschauung eine andere Entscheidung bedingten. Es gäbe kein Gesetz, das nicht diesen inneren Vorbehalt enthielte und infolgedessen nicht des Rechtswahrers als Gehilfen bedürfte, um die nationalsozialistische Weltanschauung im Rechtsleben zu verwirklichen. Das für das Steuerrecht auszusprechen, sei der Zweck des § 1 Abs. 3. Wenn also der Hinweis auf diesen inneren Vorbehalt der Gesetze der Zweck des § 1 Abs. 3 ist, so hat er nur Bedeutung bezüglich der Auslegung der Gesetze denn zu ihr gehört natürlich auch die Feststellung eines etwaigen inneren Vorbehaltes.

VI. Der Standpunkt des Reichsfinanzhofes.

Der Reichsfinanzhof hat zu keiner der bisher aufgeführten Meinungen über die Bedeutung des § 1 Abs. 3 ausdrücklich Stellung genommen. Die meisten seiner Entscheidungen beziehen sich ganz allgemein auf den ganzen § 1, ohne eine Unterscheidung zwischen Auslegung und Beurteilung zu machen. So ist auch die wohl am meisten bei der Erörterung über den § 1 Abs. 3 zitierte und oben bereits angeführte Entscheidung vom 22. 5. 1935[2]) über die willkürliche Herabsetzung des Gehaltes von 500,— RM. auf 499,99 RM. zwecks Ersparung der Ehestandshilfe auf den gesamten § 1 gestützt, und ausdrücklich ist hier nur von der Auslegung gesprochen: „Es kommt bei der Auslegung der Steuergesetze nicht allein auf Mathematik und Logik, sondern — und zwar in erster Linie — auf Sinn und Zweck des Gesetzes auf der Grundlage der nationalsozialistischen Weltanschauung an.“ Auch die Erweiterung der Möglichkeit, Steuerfestsetzungen gemäß § 92 Abs. 3 RAO. zu berichtigen, ist in dem Gutachten des RFH. vom 7. 8. 1936[3]) nur auf die Auslegung gestützt: „Aus dem § 1 Abs. 1 StAnpG. ist daher zu folgern, daß zu den ‚ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten‘ im Sinne des § 92 Abs. 3 RAO. auch solche Veranlagungsfehler zu rechnen sind, die ...“. Von den Entscheidungen des RFH., die zu § 1 Abs. 3 ergangen sind, könnten zwei darauf schließen lassen, daß der RFH. sich der Auffassung Erlers, daß der § 1 Abs. 3 die Möglichkeit biete, einen in Wirklichkeit nicht vorliegenden Tatbestand der Gesetzesanwendung zugrunde zu legen, angeschlossen

[1]) Abgedruckt in DStZtg. 1936, S. 1299, Sp. 1.
[2]) RFH. 38 S. 44.
[3]) StuW. 1936 Nr. 448.

hätte, wenn er dort[1]) sagt, daß in einem solchen Falle der Tatbestand so angesehen werden müsse, „als wären die Tatbestandsmerkmale erfüllt", und[2]), daß es in solchen Fällen so angesehen werden müsse, „als seien alle Aktien erworben". In zwei weiteren Entscheidungen ist der RFH. auf Grund des § 1 Abs. 3 zu dem Ergebnis gekommen, daß für die Anwendung des Steuerrechts die Wirklichkeit maßgebend sei (wohl im Gegensatz zur Rechtsform, die sich bei bürgerlich-rechtlicher Betrachtung ergeben würde). So sagt er in dem Urteil vom 11. 11. 1936[3]), daß für das Steuerrecht „der wirkliche Sachverhalt, wie er sich vom Standpunkte der nationalsozialistischen Weltanschauung ... darstellt (§ 1 Abs. 3 StAnpG.)", maßgebend sei; und in dem Urteil vom 28. 10. 1936[4]) führt er aus, daß die „Beurteilung des Tatbestandes der Wirklichkeit (§ 1 Abs. 3 StAnpG.)" entspreche, wenn man in dem zur Entscheidung stehenden Fall gewerbliches Einkommen annehme. In einer anderen Entscheidung vom 13. 12. 1937[5]) bringt er die Vorschrift des § 1 Abs. 3 mit dem Grundsatz von Treu und Glauben in Verbindung, wenn er sein Ergebnis damit begründet, daß es „Treu und Glauben und dem Grundsatz des § 1 Abs. 3 StAnpG." widerspräche, daß ein Steuerpflichtiger aus einer irreführenden Amnestieerklärung steuerliche Vorteile erlangen könne. Endlich hat der RFH. in dem bereits oben[6]) angeführten Urteil vom 28. 11. 1936[7]) der Vorschrift des § 1 Abs. 3 die Berechtigung entnommen, eine an sich anzuwendende Gesetzesvorschrift außer Betracht zu lassen, wenn er sagt, daß die Vorschrift des § 87 Abs. 5 RAO. außer Anwendung gesetzt sei, soweit sie der „Tatbestandsbeurteilung" entgegenstünde.

Man ersieht aus den angeführten Urteilen, daß der RFH. dem § 1 Abs. 3 keine einheitliche, sondern je nach der Lage des Falles verschiedene Bedeutung beimißt. Daß er ihr keine außergewöhnliche Bedeutung beigelegt hat, ergibt sich aus der geringen Zahl von Entscheidungen, in denen er den § 1 Abs. 3 ausdrücklich angewandt hat, während er sich viel häufiger allgemein auf den § 1 berufen hat.

C. Die Bedeutungslosigkeit des § 1 Abs. 3 StAnpG.

Wenn man die Ausführungen über den § 1 StAnpG, betrachtet so kann man feststellen, daß eigentlich alle, die sich zu diesem Problem geäußert haben, ausdrücklich oder stillschweigend von

[1]) StuW. 1938 Nr. 175.
[2]) StuW. 1938 Nr. 60.
[3]) StuW. 1937 Nr. 130.
[4]) StuW. 1937 Nr. 533.
[5]) StuW. 1938 Nr. 248.
[6]) Vgl. S. 37 d. Arbeit.
[7]) StuW. 1937 Nr. 534.

der Voraussetzung ausgehen, daß der Gesetzgeber durch die Hinzufügung des Abs. 3 zu den Vorschriften der Absätze 1 und 2 des § 1 zum Ausdruck gebracht habe, daß dieser Vorschrift eine selbständige, von der Auslegung der Gesetze unabhängige Bedeutung zukomme. Das wird daraus gefolgert, daß man annimmt, der Gesetzgeber habe das StAnpG. sorgfältig durchgearbeitet und nicht in zwei getrennten Vorschriften in verschiedenen Worten denselben Gedanken ausgedrückt. Diese Annahme ist gerechtfertigt und muß bei der Deutung des § 1 Abs. 3 berücksichtigt werden. Aber sie schließt nicht aus, daß der Gesetzgeber trotzdem denselben Gedanken in zwei verschiedenen Wortfassungen zum Ausdruck gebracht hat, etwa in dem Glauben, daß sie verschiedene Bedeutung und getrennte Aufgaben hätten und durch sie eine Lücke in den Gesetzesvorschriften geschlossen würde. Diese Möglichkeit scheinen allerdings diejenigen, die dem § 1 Abs. 3 die oben angeführten Deutungen gegeben haben, für ausgeschlossen zu halten. Von der Gewißheit ausgehend, daß der § 1 Abs. 3 die Auslegung nicht betreffen könne[1]), werden alle möglichen Vorgänge bei der Rechtsanwendung gesucht und ersonnen, die der § 1 Abs. 3 angeblich regeln soll. Daß sich auf diese Weise keine befriedigende Lösung ergibt, zeigt sich am besten an den gekünstelten und lebensfremden Konstruktionen, die auf Grund dieser Annahme erdacht worden sind, wie Umdeutung von Vorgängen in der Wirklichkeit, Umdeutung von Willenserklärungen, Feststellung des Tatbestandes und Beweiswürdigung nach weltanschaulichen Grundsätzen und Einschieben von Denkvorgängen, die zwischen der Feststellung des Tatbestandes und der Auslegung des Gesetzes liegen. Diese Deutung wird dazu ausgerechnet einer Vorschrift gegeben, die eine Berücksichtigung der Volksanschauung, d. h. auch eine methodisch einfache Gesetzesanwendung, erfordert.

I. Der Grund für die Schaffung des § 1 Abs. 3 StAnpG.

1. Die im Steuerrecht getroffene Unterscheidung zwischen der Beurteilung des Tatbestandes und der Auslegung des Gesetzes.

Bei der Schaffung des Abs. 3 des § 1 ist der Gesetzgeber, so glaube ich, tatsächlich von der Voraussetzung ausgegangen, daß die Beurteilung des einzelnen zur Entscheidung stehenden Lebensvorganges und die Auslegung des eine Vielzahl von Tatbeständen regelnden Gesetzes verschiedene Dinge seien. Diese Auffassung ist vor allem immer wieder von einem der führenden Steuerrechtler, dem Schöpfer der RAO., Becker, vertreten worden. Bei seinen

[1]) Vgl. z. B. Boethke-Arlt, Handb. d. Steuerrechts, Anm. 13 zu § 1: „Unter Beurteilung von Tatbeständen kann aber auch nicht die Anwendung von Vorschriften der Gesetze auf sie verstanden werden."

Ausführungen über die im Steuerrecht besonders zu beachtende wirtschaftliche Betrachtungsweise bringt er zum Ausdruck, daß das Wesen dieser Betrachtungsweise einmal in der wirtschaftlich zutreffenden Beurteilung des Sachverhaltes und ferner in der richtigen Erfassung des Gesetzesinhaltes liege. Am deutlichsten spricht er diese Ansicht in der Anm. 2 zum § 4 RAO. aus: „Richtige Rechtsanwendung verlangt richtige Ermittlung und Würdigung des Tatbestandes und richtige Auslegung der Gesetze. § 4 spricht nun nur von der Auslegung der Gesetze, ... Damit ist aber nur ein besonders wichtiger Punkt betont, und es darf keineswegs gefolgert werden, daß die wirtschaftliche Bedeutung der zu beurteilenden Vorgänge und Verhältnisse und ihre richtige Wertung für die Rechtsanwendung eine minder wichtige Rolle spiele. Sie ist im Gegenteil genau so wichtig und nur deshalb nicht erwähnt, weil die Notwendigkeit ihrer Berücksichtigung anerkannten Rechtens ist." Auch er hatte in seinem Entwurf zur RAO. der Auslegungsvorschrift des § 4, die eine Auslegung nach dem Zweck und der wirtschaftlichen Bedeutung der Gesetze forderte, den Zusatz beigefügt: „Dies gilt auch für die Würdigung von Tatbeständen des bürgerlichen Rechts"[1]). § 1 Abs. 3 ist also eine Vorschrift, die in etwas veränderter Form und mit einem der heutigen Rechtsanschauung angepaßten Inhalt (Würdigung nach nationalsozialistischer Weltanschauung) aus dem Entwurf zur RAO. übernommen worden ist. Nach dem Erlaß des StAnpG. wird die Auffassung, daß die richtige Würdigung des Sachverhaltes von der Auslegung des anzuwendenden Gesetzes zu unterscheiden sei, noch häufiger vertreten. Becker[2]) nimmt nun folgerichtig an, daß der § 1 Abs. 3 jetzt die bisher in § 9 AO. (§ 4 AO. a. F.) nicht geregelte Wertung der wirtschaftlichen Bedeutung des Tatbestandes betreffe. Er führt aus, daß, wenn der § 1 Abs. 3 jetzt ausdrücklich gebiete, bei der Beurteilung von Tatbeständen die Absätze 1 und 2 anzuwenden, die Bedeutung dieser Vorschrift nicht nur darin liege, daß die Tatbestände auf ihre Bedeutung für die nationalsozialistische Weltanschauung gewürdigt werden sollten, sondern daneben bedeutungsvoll und entscheidend bleibe, daß jetzt die Wichtigkeit der richtigen Erfassung des Sachverhaltes durch das Gesetz selbst an besonderer Stelle betont und damit die Erfassung des wirtschaftlichen Kerns der Vorgänge, die so vielfach für untergeordneter Natur gehalten wurde, nachdrücklich zur Pflicht gemacht sei. Die gleiche Unterscheidung zwischen Würdigung des Sachverhaltes und Gesetzesauslegung macht Zitzlaff[3]), wenn er behauptet, daß in zahlreichen Fällen nicht das Gesetz auszulegen sei, sondern lediglich die sachliche Bedeutung des Tat-

[1]) Vgl. dazu Becker, StuW. 35, I, S. 371/72.
[2]) StuW. 35, I, Sp. 1044.
[3]) DStBl. 1936 S. 731.

bestandes festzustellen sei; sei das geschehen, so sei das Gesetz ohne Schwierigkeit anzuwenden. Die Ausführungen Janssens[1]) daß der Abs. 3 des § 1 nun klar ausspreche, was man im § 9 AO., schon nicht mehr zu erwähnen für notwendig hielt, sind wohl auch in einem ähnlichen Sinne zu verstehen. Die oben dargelegte Auffassung Otts, daß der § 1 Abs. 3 die Denkvorgänge zwischen den Feststellungen des Tatbestandes und seiner Unterordnung unter das Gesetz betreffe, enthält eine ähnliche Unterscheidung, wenn sie dort auch nicht so deutlich zum Ausdruck gebracht worden ist.

2. Die Übernahme bürgerlich-rechtlicher Begriffe in das Steuerrecht.

Der Grund für die eigentlich nur im Steuerrecht vertretene Ansicht, daß eine zutreffende Beurteilung eines Sachverhaltes und die Auslegung des auf ihn anzuwendenden Gesetzes verschiedene Dinge seien, liegt in der Eigenart dieses Rechtsgebietes, wie sie in seinem Verhältnis zum Bürgerlichen Recht zum Ausdruck kommt. Es gibt wohl keine Rechtsgebiete, die in so großem Ausmaß wie das Steuerrecht und das Bürgerliche Recht gleiche Vorgänge des Lebens erfassen und sie doch von ganz verschiedenen Gesichtspunkten aus betrachten. Das Bürgerliche Recht will, soweit es nicht mit den Interessen der Volksgemeinschaft in Widerspruch steht und die Staatsbelange nicht unmittelbar berührt werden, die Gestaltung der Beziehungen der einzelnen Volksgenossen zueinander diesen selbst überlassen. Das Steuerrecht will nach den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit von den einzelnen Volksgenossen Beiträge in einer zumutbaren Höhe für die Kosten der Staatsverwaltung erheben. Das Bürgerliche Recht stellt daher auf den Willen des einzelnen ab, das Steuerrecht auf seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Da das Steuerrecht das jüngere Rechtsgebiet ist, hat es zum großen Teil auf der Begriffsordnung aufgebaut, die das Bürgerliche Recht aus dem Wirtschaftsleben bereits abstrahiert hatte. Das Steuerrecht will gleiche Vorgänge in gleichem Umfang einer Besteuerung unterwerfen. Um diese gleichen wirtschaftlichen Vorgänge durch Gesetze begrifflich zu erfassen, reichte es im allgemeinen aus, Begriffe des Bürgerlichen Rechts zu wählen. Denn in der Regel spielen sich gleiche wirtschaftliche Vorgänge auch bei bürgerlich-rechtlicher Betrachtung in den gleichen, für sie typischen Formen des Bürgerlichen Rechtes ab. In diesem Sinne führt auch Becker[2]) aus, daß das Fehlen fest umrissener steuerrechtlicher Begriffe mit sich bringe, „daß die Besteuerung oft nicht an wirtschaftliche Merkmale, sondern an bestimmte privatrechtliche Tatbestände, z. B. Eigentum, Kauf, Veräußerung

[1]) Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, Diss. 1934, S. 56.
[2]) a. a. O. § 4 Anm. 6

geknüpft ist[1])". Da es den einzelnen Volksgenossen aber weitgehend freigestellt ist, ihre rechtlichen Beziehungen zueinander zu gestalten, so können sie in Ausnahmefällen einen wirtschaftlichen Erfolg auch durch eine Gestaltung herbeiführen, die sich in einer bürgerlich-rechtlichen Form darstellt, die für diese Art von Vorgängen ungewöhnlich ist. Es sind durchaus kleine Abweichungen in den privatrechtlichen Rechtswirkungen gegenüber der Normalform möglich, ohne daß der herbeigeführte wirtschaftliche Erfolg verändert wird.

Das darf nicht so verstanden werden, als ob nach dem Bürgerlichen Recht für einen wirtschaftlichen Vorgang irgendeine beliebige Rechtsform gewählt werden könnte. Die bürgerliche Rechtsform und die aus ihr folgenden Wirkungen ergeben sich vielmehr erst bei einer bürgerlich-rechtlichen Betrachtung (Beurteilung) eines Vorganges, so wie er sich in der Wirklichkeit tatsächlich abgespielt hat. Nicht die einzelnen Volksgenossen kleiden die verschiedenen Gestaltungen, in denen sie am Wirtschaftsleben teilnehmen, in eine bestimmte rechtliche Form ein, sondern erst der Rechtswahrer bei der rechtlichen Beurteilung des Handelns oder Unterlassens des einzelnen. Wenn sich jemand z. B. eine Sache verschaffen will, so wählt er dazu nicht die Rechtsform des Kaufes oder der Miete, sondern er vereinbart mit demjenigen, der die Sache hat, daß er ihm die Sache gegen Zahlung einer Geldsumme übergeben soll, und daß er sie entweder behalten dürfen, oder sie nach einem bestimmten Zeitabschnitt wieder zurückgeben soll. Dieser Vorgang stellt sich erst bei seiner Einordnung in bürgerlich-rechtliche Begriffe als Kauf und Übereignung, bzw. als Miete und Besitzübertragung dar. Bei der Erörterung der Beziehungen zwischen Steuerrecht und Bürgerlichem Recht im steuerrechtlichen Schrifttum zeigt sich, daß dort nicht immer Klarheit über das Verhältnis von Begriff und Wirklichkeit besteht. So schreibt Hensel[2]), daß der Gesetzgeber von der Erfahrungstatsache ausgehen könne, daß das Wirtschaftsleben bestimmte wirtschaftliche Situationen durch Gebrauch entsprechender Rechtsfiguren herbeizuführen pflege. Liebisch[3]) führt über den § 9 AO. aus, daß es für die Erfassung und Beurteilung eines steuerlichen Tatbestandes nur auf den tatsächlichen, wirklichen (wirtschaftlichen) Sachverhalt eines Lebensvorganges und nicht auf seine rechtliche Einkleidung ankomme. Ähnlich äußert sich auch der RFH.[4]), wenn er den Grundsatz aufstellt, daß gleiche wirt-

[1]) Gemeint sein kann hier nur, wie sich aus dem Folgenden noch ergeben wird, daß der Gesetzgeber Worte aus dem Privatrecht übernimmt, um die wirtschaftlichen Merkmale der Vorgänge zu kennzeichnen, die die Wirklichkeit, die den durch diese Worte vertretenen Begriffen entspricht, in der Regel aufweist.

[2]) Zur Dogmatik des Begriffs Steuerumgehung S. 224.

[3]) Steuerrecht u. Privatrecht S. 2.

[4]) RFH. 16 S. 28.

schaftliche Vorgänge ausnahmslos derselben steuerlichen Behandlung unterlägen, gleichgültig, in welche äußere Rechtsform sie sich auch kleiden möchten. Auch bei Becker[1]) liegt diese Unklarheit vor, wenn er sagt, daß ein Abweichen von bürgerlich-rechtlichen Begriffen erst in Frage komme, „wenn nicht schon die Ermittlung des Tatbestandes ... ergibt, daß nur Namen und bloße Rechtsformen benutzt sind ..., daß aber in Wirklichkeit ganz etwas anderes vorliegt".

3. Die Nichtübereinstimmung von Gesetzeswortlaut und Gesetzeszweck, wenn den vom Steuerrecht übernommenen Worten ihre bürgerlich-rechtliche Bedeutung beigelegt wird.

Will nun der Steuergesetzgeber einen bestimmten wirtschaftlichen Vorgang einer Besteuerung unterwerfen und wählt er zu seiner Kennzeichnung die Worte, die die einem solchen Vorgang normalerweise bei seiner bürgerlich-rechtlichen Betrachtung entsprechenden Begriffe kennzeichnen, wählt er also die Zeichen der Begriffe, die zur Charakterisierung des privatrechtlichen Rechtsverhältnisses oder Rechtsgeschäftes dienen, als das sich in der Regel dieser Vorgang darstellt, so erfaßt er nicht die Fälle, in denen absichtlich oder unabsichtlich eine andere, für diesen Vorgang nicht typische Einordnung in das Begriffssystem des Bürgerlichen Rechts dadurch herbeigeführt wird, daß diesem Vorgang in der Wirklichkeit Merkmale beigefügt oder fortgelassen werden (etwa ungewöhnliche bzw. in der Regel getroffene Abmachungen der Beteiligten), die eine andere bürgerlich-rechtliche Beurteilung erfordern, aber die für die Herbeiführung des für das Steuerrecht maßgebenden wirtschaftlichen Erfolgs unerheblich sind. „Oft kann die Steuerpflicht dadurch umgangen werden, daß der wirtschaftliche Erfolg, den das Gesetz treffen will und zu treffen sucht, indem es die Steuerpflicht an die Benutzung[2]) von Rechtsformen knüpft, deren sich der Verkehr gewöhnlich bedient, trotz Vermeidung dieser Rechtsform im wesentlichen dadurch erzielt wird, daß auf bürgerlich-rechtlichen Schleichwegen andere Rechtsformen gewählt werden. Das hängt damit zusammen, daß die wirtschaftlichen Vorgänge, die die Steuer treffen will, nicht oder nicht durch bestimmte, festumrissene Begriffe erfaßbar sind und das Gesetz die Steuerpflicht an die zivilrechtlichen Tatbeständo als eine Art Notbehelf knüpft"[3]). Stellt es schon in anderen Rechtsgebieten infolge der Ungleichheit der Menschen und ihres Tuns und der immerwährenden Unbeständigkeit der menschlichen Dinge, für den Gesetzgeber eine nie befriedigend zu lösende Aufgabe dar,

[1]) a. a. O. zu Anm. 21, 22 zu § 4.
[2]) Über die Unklarheit dieser Ausdrucksweise siehe oben S. 48 d. Arbeit.
[3]) Becker a. a. O. § 5.

alle Vorfälle des Lebens in genauer Anpassung zu erfassen[1]), so trifft dies für das Steuerrecht infolge seiner Verknüpfung mit den bürgerlich-rechtlichen Begriffen, die, mangels eigener Worte[2]) als Zeichen seiner Begriffe notwendig ist, in besonderem Umfange zu.

Auf eine einfache Formel gebracht, bedeutet das oben Ausgeführte also, daß bei der Anwendung der Steuergesetze besonders leicht der Fall eintreten kann, wo eine Anwendung des Gesetzes nach seinem Sinn und Zweck offensichtlich geboten ist, während der zur Entscheidung stehende Sachverhalt von dem Wortlaut des Gesetzes, wenn man mit den Worten des Steuergesetzgebers die durch sie in dem Bürgerlichen Recht vertretenen Begriffe verbindet, ebenso offensichtlich nicht erfaßt wird. Die Urteile des RFH., die das Ergebnis der sog. wirtschaftlichen Betrachtungsweise sind, betreffen in der Regel solche Fälle[3]); ebenso die Urteile, die der RFH. jetzt auf den § 1 Abs. 3 gestützt hat. So das Urteil vom 8. 3. 1938[4]), wo die Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des Anleihestockgesetzes bereits als erworben angesehen werden, obwohl der erwerbenden Kommanditgesellschaft nur ein Ankaufsrecht auf diese Anteile eingeräumt und das von ihr bei der verkaufenden Gesellschaft in der Höhe des Kaufpreises unterhaltene Guthaben mit der auf die Anteile entfallenden Gewinnausschüttung verzinst worden war. Das Urteil vom 19. 11. 1937[5]) sieht es als Vereinigung aller Anteile im Sinne des § 3 GrE. StG. an, wenn alle Aktien der Gesellschaft sich mit Ausnahme eines nicht aufzufindenden Zwerganteiles in einer Hand vereinigen. Das Urteil vom 17. 12. 1937[6]) sieht es als Übertragung aller Anteile an einer Gesellschaft im Sinne des § 3 GrEStG. an, wenn bei der Verschmelzung zweier Aktiengesellschaften der aufzunehmenden Gesellschaft alle Anteile an einer Grundstücke besitzenden G. m. b. H. gehören und vor Abschluß des Verschmelzungsvertrages einzelne dieser Anteile an eine von der aufzunehmenden Gesellschaft beherrschte Tochtergesellschaft veräußert werden. Nach dem Urteil vom 11. 11. 1936[7]) muß die Gewährung von Darlehen durch eine Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter aus den Mitteln aufgespeicherter Gewinne als Gewinnausschüttung im Sinne des Steuerrechtes angesehen werden. Das Urteil vom 28. 10. 1936[8]) behandelt das Einkommen des Vorsitzenden eines Vereins, der im wesentlichen

---

[1]) Vgl. von Oppen a. a. O. S. 110.

[2]) Die nach Becker (a. a. O. § 4 Anm. 6) „Zur Umschreibung noch nicht eingebürgerter steuerrechtlicher Wirtschaftsbegriffe dienen."

[3]) Vgl. die bei Becker a. a. O. § 4 Anm. 24 angeführten Fälle.

[4]) StuW. 1938, II, Nr. 175.

[5]) StuW. 1938, II, Nr. 60.

[6]) StuW. 1938, II, Nr. 66.

[7]) StuW. 37, II, Nr. 130.

[8]) StuW. 1936, II, Nr. 534.

nur Eigenunternehmen des Vorsitzenden ist, als gewerbliches Einkommen und nicht als Arbeitslohn.

4. Das Mittel, die Nichtübereinstimmung von Gesetzeswortlaut und Gesetzeszweck zu beseitigen.

In vielen Fällen scheint man es vermeiden zu wollen oder es für unrichtig oder unmöglich zu halten, den im Steuerrecht gebrauchten Worten eine andere Bedeutung beizumessen, als sie nach dem Sprachgebrauch des BGB. haben. Man möchte ihnen gewissermaßen einen objektiven Sinn geben. Das wird zwar heute in Entscheidungen und Literatur nicht mehr so klar zum Ausdruck gebracht wie in zwei älteren Entscheidungen des RFH. und des Preußischen OVG., wo der RFH. ausführt[1]): „Soweit für die Erhebung der Steuer Rechtsvorgänge des Bürgerlichen Rechtes maßgebend sind, ist grundsätzlich deren Begriff und Tragweite dem bürgerlichen Rechte zu entnehmen, es sei denn, daß die Steuergesetze selbständige Bestimmungen enthalten, die eine Abweichung von der nach den Grundsätzen des Bürgerlichen Rechts sich ergebenden Beurteilung begründen." Und das OVG. sagt[2]): „...Wo ein derartiges Gesetz aber ohne weitere Erläuterung Rechtsbegriffe anwendet, können diese keine andere Auslegung finden, als die, welche ihm auf dem Rechtsgebiet zukommt, denen sie entstammen." Es kann in beiden Entscheidungen nur gemeint sein, daß man mit dem gleichen Wort auch den gleichen Begriff verbinden müsse. Nirgends findet man ganz eindeutig die Auffassung vertreten, daß im Steuerrecht und im Bürgerlichen Recht die gleichen Worte verschiedene Begriffe vertreten. Diese Scheu, dem gleichen Wort eine verschiedene Bedeutung beizulegen, je nachdem, in welchem Gesetz es gebraucht ist, ist verständlich im Hinblick auf die Unsicherheiten, Unklarheiten und Schwierigkeiten, die hierdurch bei der Anwendung der Gesetze entstehen. Insbesondere dann, wenn es sich wie beim Verhältnis vom Steuerrecht zum Bürgerlichen Recht nicht darum handelt, daß das gleiche Wort vollkommen verschiedene Begriffe vertritt, sondern es um Begriffe geht, die sich im wesentlichen decken und nur in ihren Grenzen voneinander abweichen. „Die Steuergesetze nennen z. B. den Eigentümer und meinen den unangefochtenen Besitzer oder doch nur den Eigentümer, der die Sache hat, nicht auch den, dem sie gestohlen ist und der sie voraussichtlich nie wiederbekommt[3])". Hier ist auch der Eigentümer im bürgerlich-rechtlichen Sinne in der Regel unangefochtener Besitzer. Die Rechtsanwendung wäre so einfach und klar, könnte man hier die gleichen Grenzen ziehen.

[1]) RFH. 1 S. 207.
[2]) OVG. Bd. 64, S. 6.
[3]) Becker a. a. O. § 4 Anm. 6; vgl. die jetzige Regelung im § 11 StAnpG.

Um dennoch zu angemessenen und zweckmäßigen Ergebnissen zu kommen, versucht man — eine Auslegung der Gesetze hält man wohl für unzulässig in der Annahme, daß sie eine so weitgehende Abweichung vom Gesetzeswortlaut (in seiner „objektiven" Bedeutung) nicht ermöglicht —, andere Wege zu finden. So ist man denn dazu gelangt, vor der Auslegung und Anwendung der Gesetze den Sachverhalt zunächst „wirtschaftlich zutreffend zu beurteilen[1])" oder seine „sachliche Bedeutung festzustellen[2])". Oder wenn man das Gesetz nicht soweit auslegen zu können glaubt, wird der Tatbestand so behandelt (beurteilt), als ob er vom Gesetzeswortlaut erfaßt würde[3]). Auch der RFH. scheint diese Methode für möglich und anwendbar zu halten, so wenn er etwa in dem oben bereits angeführten Urteil sagt[4]): „Es muß daher in einem solchen Falle der Sachverhalt so angesehen werden, als wären die Tatbestandsmerkmale erfüllt"; oder: „in solchen Fällen muß ... es so angesehen werden, als seien alle Aktien erworben[5])"; oder: „wenn das FG. auf Grund dieses einwandfrei festgestellten Sachverhaltes den Bf. als den Inhaber des Heims betrachtet ..., so entspricht diese Beurteilung des Tatbestandes der Wirklichkeit[6])". Das alles geschieht nur, um den in keiner Weise dem Zweck der Gesetze entsprechenden Entscheidungen im Steuerrecht zu entgehen, die getroffen werden müßten, wenn man den Worten des Steuergesetzgebers ihre bürgerlich-rechtliche Bedeutung beimißt. Immer wird bei steuerrechtlichen Entscheidungen nach allen möglichen Rechtfertigungen für die dem Zweck der Gesetze entsprechenden Ergebnisse gesucht, nur kommt man selten auf die methodisch einfachste Lösung, daß die Worte des Steuergesetzgebers ihren eigenen Sinn haben[7]). Um hierfür ein Beispiel anzuführen, so würde man etwa in dem Fall der verdeckten Gewinnausschüttung, der bei dem oben bereits angeführten Urteil des RFH.[8]) zur Entscheidung stand, nicht etwa sagen, daß der zu entscheidende Tatbestand von dem Wortlaut des Steuergesetzes erfaßt würde, weil die Zahlung der Gesellschaft an die Gesellschafter, gleichgültig, ob sie sich bei bürgerlich-rechtlicher Betrachtung als Darlehen darstelle oder nicht, unter den steuerrechtlichen Begriff der Gewinnausschüttung falle. Man würde vielmehr folgendermaßen argumentieren: Wenn man von den Begriffen des Gesetzes

[1]) Vgl. S. 46 d. Arbeit.
[2]) Vgl. S. 46 d. Arbeit.
[3]) Die oben angeführte Auffassung Erlers ist deshalb eine durchaus folgerichtige Weiterbildung dieser Ansicht.
[4]) StuW. 1938, II, Nr. 175.
[5]) StuW. 1938, II, Nr. 60.
[6]) Er entspricht also nicht dem Wortlaut des Gesetzes.
[7]) Vgl. von Oppen a. a. O. S. 99, der es ablehnt, die bürgerlich-rechtlichen Begriffe als die Grundbegriffe allen Rechtes gelten zu lassen.
[8]) StuW. 37, II, Nr. 130.

ausgeht, kann man das Gesetz nicht anwenden, da sich der zu beurteilende Vorgang formell als Darlehen und nicht als Gewinnausschüttung darstellt; man muß hier vielmehr den Vorgang wirtschaftlich zutreffend beurteilen, dann erst kommt man zu dem Ergebnis, daß in Wirklichkeit eine Gewinnausschüttung vorliegt. Oder, erst wenn man die sachliche Bedeutung des Zahlungsvorganges richtig festgestellt hat, wird man erkennen, daß man den Vorgang so behandeln müsse, als ob eine Gewinnausschüttung vorläge. Der RFH. selbst sagt in dieser Entscheidung: „Für das Steuerrecht ist nicht unter allen Umständen die von den Beteiligten gewählte Rechtsform maßgebend, sondern nötigenfalls der wirkliche Sachverhalt, wie er sich vom Standpunkte der nationalsozialistischen Weltanschauung im Hinblick auf die Auffassung und die Belange der Volksgemeinschaft darstellt". Wie sollte überhaupt die bürgerliche Rechtsform maßgebend sein, die doch nie in Wirklichkeit vorhanden ist, sondern sich nur als eine Abstraktion aus dieser Wirklichkeit bei einer rechtlichen Betrachtung ergeben kann? Maßgebend ist der wirkliche Sachverhalt, wie er sich bei steuerrechtlicher Betrachtung nach nationalsozialistischer Weltanschauung und im Hinblick auf die Auffassung der Volksgemeinschaft darstellt.

Zu der Auffassung, daß die aus dem Zivilrecht übernommenen Worte der Steuergesetze eigene Begriffe vertreten, hat sich in etwa nur Ball[1]) bekannt: „Aber die selbständige Begriffsbildung ist eine schwere Arbeit, und der Gesetzgeber ist ihr nur in besonderen Fällen gewachsen. Darum greift der Gesetzgeber im Regelfall auf denselben Wortbegriff zurück, den er aus dem Privatrecht kennt. Er verwendet den Wortbegriff des Privatrechts, vermeidet dadurch die Notwendigkeit, einen neuen Wortbegriff zu formulieren und meint mit dem Wortbegriff des Privatrechts nicht seine speziell privatrechtliche Bedeutung, sondern seine normale wirtschaftliche Funktion. Das ist der Regelfall, den wir im Steuerrecht finden."

Da diese Ansicht, daß es sich im Steuerrecht darum handele, einmal den Sachverhalt richtig (wirtschaftlich) zu beurteilen und zum andern darum, das Gesetz richtig auszulegen, immer wieder im steuerrechtlichen Schrifttum und in den Entscheidungen des RFH. in den verschiedensten Formen aufgetaucht ist, ist es durchaus möglich, daß auch der Gesetzgeber bei der Schaffung des Abs. 3 des § 1 von dieser Unterscheidung ausgegangen ist. Zumal er für die Vorschrift des Abs. 3 ja bereits ein Vorbild in dem Entwurf zur RAO. hatte, deren Auslegungsvorschrift, der § 4, einen Zusatz über die Würdigung von Tatbeständen des Bürgerlichen Rechts hatte. Er wurde aus dem Entwurf nicht gestrichen weil er keine Bedeutung hatte, sondern weil er angeblich die im Steuerrecht so notwendige Rechtssicherheit gefährdete. Die Schaffung

[1]) Steuerrecht u. Privatrecht S. 125.

des Abs. 3 läßt aber nicht darauf schließen, daß die Unterscheidung von Beurteilung und Auslegung möglich und für die richtige Anwendung notwendig ist.

II. Die Steuerrechtssätze als Maßstab für die Beurteilung des Tatbestandes.

1. Das Verhältnis der Beurteilung des Tatbestandes zur Auslegung des Gesetzes.

Die Würdigung eines Lebensvorganges ist in erster Linie abhängig von dem Zweck der gewählten Betrachtung und von den Gesichtspunkten, unter denen sie vorgenommen wird, daher in jedem Wissensgebiet verschieden. Eine wirtschaftlich zutreffende Beurteilung eines Sachverhaltes setzt eigentlich eine Betrachtung nach wirtschaftswissenschaftlichen Gesichtspunkten voraus und eine richtige Übertragung der von diesem Standpunkt aus wesentlichen Sachverhaltsmerkmale in die ihnen in dieser Wissenschaft entsprechenden Begriffe. Die Feststellung der sachlichen Bedeutung eines Tatbestandes ist auch eine Übertragung eines Zustandes der Wirklichkeit in Begriffe. Die sachliche Bedeutung wird festgestellt durch die richtige Aussonderung der, je nach dem gewählten Standpunkt, wesentlichen Merkmale des zu beurteilenden Ausschnitts aus der Wirklichkeit und durch ihre richtige Eingliederung in die ihnen entsprechenden Begriffe. Maßstab für die Beurteilung eines Lebensvorganges sind die jeweils für ein Wissensgebiet aufgestellten Regeln und die in ihnen enthaltenen Begriffe, die beide ihrerseits wiederum aus der Wirklichkeit abgeleitet sind. In der Rechtswissenschaft können daher nur Rechtsregeln und Rechtsbegriffe der Maßstab für eine zutreffende Beurteilung eines Sachverhaltes oder für die Feststellung der sachlichen Bedeutung eines Tatbestandes sein. Deshalb ist es nicht ganz richtig, wenn der RFH[1]) von dem Grundsatz spricht, „daß in Steuersachen nicht sowohl eine streng juristische, rein bürgerlich-rechtliche, sondern vor allem eine wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten sei". Eine wirtschaftlich zutreffende Beurteilung hat für die Rechtsanwendung keinen Wert, wenn sie nicht zugleich rechtlich zutreffend ist. Sie hat überhaupt für die Rechtswissenschaft nur dann eine Bedeutung, wenn sie den Unterfall einer rechtlichen Betrachtung darstellt. Denn ebenso wie eine Würdigung eines Lebensvorganges nach verschiedenen Maßstäben vorgenommen wird, je nachdem für welches Wissensgebiet er betrachtet wird, so wird auch ein Sachverhalt innerhalb der Rechtswissenschaft verschieden bewertet je nach dem Rechtsgebiet, nach dessen Regel er beurteilt wird. Unter den Rechtsgebieten ist das Steuerrecht

[1]) RFH. 12 S. 343.

dasjenige, das am häufigsten an Vorgänge anknüpft, die zugleich eine wirtschaftliche Bedeutung haben. Nur die Berücksichtigung dieser Tatsache kann es in etwa rechtfertigen, im Steuerrecht von dem Erfordernis einer wirtschaftlich zutreffenden Beurteilung zu sprechen.

Eine zutreffende Beurteilung ist dann gefunden worden, wenn der Sachverhalt in die richtigen Begriffe übertragen und der richtigen Regel unterworfen worden ist. Die Schwierigkeit einer richtigen Unterordnung liegt bei einer rechtlichen Betrachtung darin, daß die Grenzen der Begriffe nicht ohne weiteres aus den sie repräsentierenden Worten der Gesetzessprache entnommen werden können. In Grenzfällen, d. s. solche Sachverhalte, die Merkmale enthalten, bei denen nicht gleich bei einer ersten Betrachtung festgestellt werden kann, ob diese einem bestimmten Rechtsbegriff entsprechen oder nicht, fällt dem Rechtswahrer daher die Aufgabe zu, zu untersuchen, ob das zur Beurteilung stehende Tatbestandsmerkmal von dem in Frage stehenden Rechtsbegriff noch erfaßt wird oder nicht. Da ihm hier das den Begriff vertretende Wort keine Auskunft geben kann, muß er zurückgreifen auf den Sinn und Zweck der den Begriff enthaltenden Rechtsregel. Diese Überlegung allein kann zur Ermittlung dessen beitragen, was in dieser Regel unter einem bestimmten Wort alles begriffen werden soll. Dieser Denkvorgang ist aber nur das zur Genüge bekannte und häufig behandelte Problem der Auslegung der Gesetze. Es gibt bei der Rechtsanwendung keine wirtschaftlich (rechtlich) zutreffende Beurteilung des Sachverhaltes, noch die Feststellung der sachlichen Bedeutung eines Tatbestandes, ohne daß sich das Zutreffende oder die sachliche Bedeutung aus einer Rechtsregel ergäben. Denn beides kann nur geschehen durch die Erkennung der für die Anwendung einer Rechtsvorschrift wesentlichen Merkmale und die Übertragung in die mit ihnen übereinstimmenden Begriffe. Sind die nach der Rechtsvorschrift wesentlichen Merkmale nicht ohne weiteres aus den in ihr verwendeten Worten erkennbar, d. h. läßt sich nicht feststellen, welche Begriffe sie darstellen sollen, so kann nur eine Auslegung der Vorschrift den gewünschten Erfolg (zutreffende Beurteilung) herbeiführen. Ist ein Tatbestand zutreffend beurteilt, so ist auch gleichzeitig die Frage entschieden, ob ein Gesetz auf ihn angewandt werden kann oder nicht. Eine zutreffende Beurteilung eines Sachverhaltes ist nur möglich durch richtige Erfassung des Gesetzesinhaltes, der in vielen Fällen nur durch Auslegung zu ermitteln ist. Entweder ist also die Auslegung des Gesetzes in der zutreffenden Beurteilung enthalten, oder sie ist überhaupt entbehrlich; das sind die Fälle, wo der Tatbestand für eine zutreffende Beurteilung, d. i. die Unterordnung unter die Begriffe einer Rechtsregel, keine Schwierigkeiten bietet.

2. Die Beurteilung des Tatbestandes in den Fällen der Gesetzesumgehung.

Auch in den Fällen der Gesetzesumgehung (§ 6 StAnpG.) ändert sich das oben dargelegte Verhältnis zwischen Würdigung eines Sachverhaltes und der Auslegung der auf ihn anzuwendenden Gesetze nicht. Eine Steuerumgehung ist dann vorhanden, wenn man den wirtschaftlichen Erfolg, an den die Steuer geknüpft werden soll, durch eine Gestaltung (der Wirklichkeit) erreicht, die eine Einordnung in Rechtsformen (in der Regel des Bürgerlichen Rechts) gebietet, die bei einer normal gestalteten Herbeiführung des wirtschaftlichen Erfolges nicht eintreten würde; und wo die Steuerpflicht an die Gestaltung geknüpft ist, die der gewöhnlichen und typischen Rechtsform für die Erzielung eines solchen wirtschaftlichen Erfolges entspricht. Sie ist „die Erreichung einer bestimmten wirtschaftlichen Lage unter Vermeidung des rechtlichen Tatbestandes, welchen der Gesetzgeber hierfür als üblich im Verkehrsleben angesehen hat und daher zur Voraussetzung der Entstehung des Steueranspruchs erhoben hat[1])". Es ist nicht ganz korrekt, wenn das Gesetz in § 6 StAnpG. von Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des Bürgerlichen Rechtes spricht. In Wahrheit liegt hier immer ein Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten der Wirklichkeit vor, die die Einordnung in die für die Erreichung eines bestimmten Zwecks gebildeten Rechtsformen umgehen. Der einzelne kann nur mittelbar die Einordnung seines Verhaltens in eine bestimmte Rechtsform dadurch erreichen, daß er die Wirklichkeit in bestimmter Weise gestaltet[2]).

Die Fälle der Steuerumgehung gleichen den oben angeführten Fällen, wo sich bei der Anwendung der Steuergesetze Schwierigkeiten dadurch ergeben, daß die aus dem Zivilrecht übernommenen Worte Zweifel darüber aufkommen lassen, ob mit ihnen die bürgerlich-rechtlichen oder eigene steuerrechtliche Begriffe verbunden sind. Der einzige Unterschied ist der, daß bei den Umgehungsfällen der Sachverhalt von den Beteiligten bewußt so gestaltet wird (Mißbrauch), daß er sich in die bürgerlich-rechtlichen Begriffe nicht mehr einordnen läßt. Sie sind daher in der Regel auch in der Rechtsprechung des RFH. und in der Literatur[3]) durch die richtige Würdigung des Sachverhaltes und mit Hilfe der Auslegungsvorschrift der RAO. steuerlich erfaßt worden. Es gilt daher für sie das oben bereits Ausgeführte. Streng genommen handelt es sich bei diesen Fällen, worauf vor allem Hensel[4]) hingewiesen hat, nicht um eine echte Steuerumgehung, sondern nur um Umgehungs-

[1]) Hensel a. a. O. S. 225.
[2]) Vgl. S. 48 der Arbeit.
[3]) Nach Becker a. a. O. § 5 ist die Umgehungsvorschrift nur ein Anwendungsfall des § 4 a. a. O. a. F. gewesen.
[4]) A. a. O. S. 239.

versuche; denn es „darf von Gesetzesumgehung dann nicht mehr gesprochen werden, wenn die Norm, deren Umgehung versucht wurde, selbst noch auf den Umgehungstatbestand zur Anwendung gebracht werden kann". Es ist daher eine Frage der Auslegung des Gesetzes, das umgangen werden soll, wo man die Grenze zwischen versuchter und erfolgreicher Umgehung ziehen muß[1]). Wenn man aber den Zweck, die wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse bei der Auslegung der Gesetze zu berücksichtigen hat (§ 1 Absätze 1 und 2 StAnpG.), so kann es praktisch kaum einen Fall geben, der nicht unmittelbar unter das so ausgelegte Gesetz zu bringen wäre.

Aber angenommen, es gäbe solche echten Umgehungsfälle, so würde auch hier eine besondere Würdigung des Tatbestandes keinen Sinn haben. Die Beurteilung richtet sich hier nach zwei Gesetzen, dem umgangenen, und dem, das trotz gelungener Umgehung die Steuerpflicht entstehen läßt. Aus dem ersteren ist zu ermitteln, ob es dem Willen des Steuergesetzgebers entspricht, eine Steuerpflicht eintreten zu lassen; aus dem zweiten, ob eine mißbräuchliche Gestaltung vorliegt. Liegen beide Voraussetzungen vor, so erweitert die Mißbrauchsvorschrift den Kreis der Tatbestände, die von dem umgangenen Gesetz erfaßt werden, um diesen mißbräuchlichen Tatbestand[2]). Der Umgeher wird hier nicht so behandelt, als ob er einen gesetzlichen Tatbestand verwirklicht hätte[3]), sondern er hat einen dem Gesetz unterfallenden Tatbestand verwirklicht. Nur wird dieser Tatbestand nicht unmittelbar von dem umgangenen Gesetz erfaßt, sondern erst in Verbindung mit der Umgehungsvorschrift.

Der viel erörterte und oben bereits erwähnte[4]) Fall, wo ein Prokurist sein Gehalt von 500,— RM. auf 499,99 RM. herabsetzen ließ, um die Abgabe für die Ehestandshilfe zu mindern, kann nicht als ein Umgehungsfall angesehen werden[5]). Hier ist gerade der wirtschaftliche Erfolg, auf den es dem Gesetzgeber ankam, nämlich denjenigen, der 500 RM. und mehr verdient, höher zu besteuern als den, der weniger als 500 RM. verdient, nicht eingetreten. Der Prokurist hat tatsächlich weniger als 500 RM. eingenommen. Es liegt auch kein Mißbrauch vor, denn um die Höhe des Gehaltes zu ändern, ist es durchaus üblich, dies durch eine Vereinbarung mit dem Unternehmer zu tun. Etwas anderes wäre es, eine Nichtigkeit dieser vereinbarten Herabsetzung gemäß § 138 BGB. anzunehmen, da sie keinem berechtigten Zwecke dient und nur in der Absicht vorgenommen wurde, Steuern zu ersparen. M. E. liegt hier ein

[1]) Hensel a. a. O. S. 245.
[2]) Vgl. S. 19 der Arbeit.
[3]) So Hensel a. a. O. S. 258.
[4]) Vgl. S. 18 der Arbeit.
[5]) Das tut Wacke, Steuerrecht und Rechtsneubau S. 39.

Fehler des Gesetzes darin, daß es keine Übergangsstaffelung geschaffen hat, so daß derjenige, der 500 RM. verdient, sich nach Abzug der Steuer schlechter steht als derjenige, der zwischen 495 und 500 RM. verdient. Es hätte hier etwa eine Bestimmung eingefügt werden müssen, die besagte, daß derjenige, der weniger als 500 RM. verdient, 4% und die Differenz des Betrages zu bezahlen habe, die sich nach Abzug der Ehestandshilfen aus einem Gehalt von 500 RM. und seinem Gehalt zu seinen Gunsten ergibt, so daß sich im vorliegenden Falle der Prokurist nach Abzug der Ehestandshilfe bei dem um 1 Rpf. herabgesetzten Gehalt jedenfalls nicht besser stehen würde. Durch Auslegung könnte man m. E. nur zu diesem Ergebnis kommen, wenn man sagte, daß der oben bezeichnete Fehler des Gesetzes nicht im Sinne des Gesetzgebers liegen könne, nicht aber dadurch, daß man etwa behauptete, 499,99 RM. und 500 RM. seien wirtschaftlich dasselbe. Denn Zahlen sind wohl auch im Steuerrecht keiner Auslegung fähig.

Ergebnis.

Es ist oben (A.) ausgeführt worden, daß der Vorschrift des § 1 Abs. 3 eine selbständige Bedeutung nicht zukommen kann, wenn man den in ihr enthaltenen Worten Beurteilung und Tatbestand die im allgemeinen mit ihnen verbundenen Begriffe unterstellt, also nur ihren objektiven Sinn berücksichtigt. Auch die Versuche (B.), den Worten dieser Vorschrift eine von dem gewöhnlichen Sprachgebrauch abweichende Bedeutung beizulegen, haben nicht nachzuweisen vermocht, daß ihr bei der Rechtsanwendung eine von der Auslegung verschiedene Aufgabe zufiele. Endlich hat sich gezeigt (C.), daß Grund zu der Annahme besteht, daß der Gesetzgeber bei der Schaffung des § 1 Abs. 3 tatsächlich von der irrtümlichen Voraussetzung ausgegangen ist, daß jedenfalls im Steuerrecht eine Unterscheidung zwischen einer zutreffenden Würdigung des Sachverhaltes und einer richtigen Erfassung des Gesetzesinhaltes zu machen sei.

Man kommt also zu dem Ergebnis, daß die Vorschrift des § 1 Abs. 3 überflüssig ist, da sie nur den gleichen Gedanken wie die Abs. 1 und 2 des § 1 in einer anderen Wortfassung enthält. Diese Folgerung ist durchaus nicht so unbefriedigend, wie sie im ersten Augenblick zu sein scheint. Der Gesetzgeber kann dieser Vorschrift eine allzu große Bedeutung nicht beigelegt haben und keinen von ihr ausgehenden wichtigen Einfluß auf die Ergebnisse der Steuerrechtsanwendung erwartet haben. Das ergibt sich aus der Stellung des Beurteilungsgrundsatzes im § 1 und aus der Nichterwähnung in der amtlichen Begründung zu diesem Gesetz. Daß der Vorschrift für das Steuerrecht nicht der Wert zukommt, der ihr bei der Erörterung im steuerrechtlichen Schrifttum beigemessen worden ist, ist zu verschmerzen, wenn man bedenkt, daß hierdurch nicht die Ergebnisse der Rechtsanwendung im Steuerrecht beeinflußt werden, sondern es sich hier nur um die Klarstellung der Methode und der Wege handelt, auf denen sie erreicht werden. Es ist besser, die Vorschrift für überflüssig zu erklären und das Ziel des Steuerrechts, eine gerechte und gleichmäßige Besteuerung, durch eine einfache und klare Rechtsanwendung (Auslegung) zu erreichen, als mit Hilfe komplizierter, der Volksanschauung unverständlichen Konstruktionen die Notwendigkeit dieser Vorschrift zu rechtfertigen, ohne etwa mehr erstrebenswerte Ergebnisse bei der Anwendung der Steuergesetze zu erreichen. Unter diesem Gesichtspunkt wäre es überhaupt zweckmäßig, die an sich unschädliche Vorschrift des § 1 Abs. 3 wieder aus dem Gesetz zu entfernen, da sie nur Verwirrung über die Methode der Rechtsanwendung geschaffen hat und geistige Kräfte in Anspruch nimmt, die man für die Fortentwicklung des Steuerrechts im nationalsozialistischen Sinne an anderer Stelle besser einsetzen könnte.

Lebenslauf.

Geboren wurde ich am 23. Juli 1915 als Sohn des Arztes Dr. Karl Eps und seiner Ehefrau Ella, geb. Wefelscheid, zu Oberhausen (Rheinl.). Ich bin evangelischer Konfession. Die Reifeprüfung legte ich am 7. März 1934 an dem Städt. Reformrealgymnasium zu Oberhausen (Rheinl.) ab. Mein sechssemestriges rechtswissenschaftliches Studium begann ich an der Universität München im Wintersemester 1934, wechselte im Sommer 1935 zur Universität Berlin über, studierte ein weiteres Semester in München und die drei letzten Semester an der Universität in Bonn, wo ich bis zum Sommerhalbjahr 1937 eingeschrieben war. Die erste juristische Staatsprüfung legte ich am 22. 1. 1938 beim Oberlandesgericht in Köln ab. Das Datum meiner mündlichen Promotionsprüfung ist der 29. 11. 1939.

Die vorliegende Arbeit ist durch die Anregung und unter der Betreuung von Herrn Prof. Dr. Friesenhahn entstanden.